

## **”Hjemmehørende”**

Når er et selskap skatterettslig hjemmehørende i Norge?

Kandidatnr: 175765

Veileder: Kit Søreide

Leveringsfrist: 01.06.2010

Til sammen 12399 ord

Dato 31.05.2010

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING OG AVGRENSNING .....</u></b>	<b><u>4</u></b>
1.1	FORORD.....	4
1.2	AVGRENSNING .....	4
1.3	RETTSKILDENE I SKATTERETTEN.....	4
1.3.1	LOV OG FORARBEIDER .....	4
1.3.2	RETTSPRAKSIS OG LIGNINGSPRAKSIS .....	5
1.3.3	ADMINISTRATIVE UTTALELSER.....	6
1.4	TERMINOLOGI.....	7
<b><u>2</u></b>	<b><u>INTRODUKSJON AV VILKÅRET HJEMMEHØRENDE .....</u></b>	<b><u>7</u></b>
2.1	INNLEDNING .....	7
2.2	SPØRSMÅLET OM SELSKAPET ER HJEMMEHØRENDE I NORGE .....	8
2.3	FORHOLDET TIL NOKUS.....	9
2.4	GLOBALINNTEKTSPRINSIPPET.....	9
<b><u>3</u></b>	<b><u>NÅR ER ET SELSKAP HJEMMEHØRENDE I NORGE?.....</u></b>	<b><u>10</u></b>
3.1	INNLEDNING .....	10
3.2	DEN ALMINNELIGE BETYDNINGEN AV VILKÅRET HJEMMEHØRENDE.....	10
3.2.1	BETYDNINGEN AV Å KLARGJØRE VILKÅRET HJEMMEHØRENDE .....	10
3.2.2	ET GLOBALT PERSPEKTIV .....	11
3.2.3	HJEMMEHØRENDEBEGREPETS GENERELLE BETYDNING .....	12
3.2.4	TOLKNING I FORHOLD TIL DEN TIDLIGERE SKATTELOVGIVNINGEN .....	13
3.2.4.1	Hjemmehørendebegrepet i skatteloven av 1911 .....	13
3.2.4.2	Tolkningen av vilkåret hjemmehørende i sktl. av 1911 .....	14
3.2.4.3	Kritikk mot å anvende skatteloven av 1911 § 20 i tolkningen.....	15
3.3	HJEMMEHØRENDEBEGREPETS INNHOLD.....	16
3.3.1	UTGANGSPUNKT.....	16
3.3.2	HVA MENES MED AT ET SELSKAP HAR SIN FAKTISKE LEDELSE I NORGE?.....	18
3.3.2.1	Faktisk ledelse vs. bestyrelse .....	18
3.3.2.2	Forholdet mellom styret og daglig leder .....	19

3.3.2.3	Styrenivå .....	20
3.3.2.4	Hvilke selskapsorganer omfattes av vurderingen av faktisk ledelse på styrenivå?.....	22
3.3.3	STEDET FOR FAKTISK LEDELSE - TO ALTERNATIVE INNFALLSVINKLER.....	23
3.3.3.1	Hvor avgjørelsene tas rent materielt .....	24
3.3.3.2	Hvor styremedlemmene fysisk oppholder seg .....	25
3.3.3.2.1	Styrevedtak i fysisk møte .....	25
3.3.3.2.2	Styrevedtak utenfor fysisk møte .....	25
3.3.3.2.3	Faren for skattemessig tilpasning.....	26
3.3.3.3	Sammenfatning .....	27
<b>3.4</b>	<b>ROM FOR Å FORETA EN KONKRET HELHETSVURDERING AV HVOR ET SELSKAP ER</b>	
	<b>HJEMMEHØRENDE? .....</b>	<b>28</b>
3.4.1	LOVENS ORDLYD.....	28
3.4.2	RETTS- OG LIGNINGSPRAKSIS.....	28
3.4.3	FINANSDEPARTEMENTETS UTTALELSE I UTV. 1998 s. 848 .....	30
3.4.4	KRITIKK AV FINANSDEPARTEMENTETS UTTALELSE .....	31
3.4.5	EN BREDERE VURDERING ETTER MØNSTERAVTALEN? .....	33
3.4.6	SAMMENFATNING .....	34
<b>3.5</b>	<b>VILKÅRET HJEMMEHØRENDE I LYS AV SELSKAPSRETEN.....</b>	<b>35</b>
<b>4</b>	<b><u>FORETAS DET EN ULIK VURDERING OM SELSKAPET ER REGISTRERT I</u></b>	
	<b><u>HENHOLDSVIS NORGE ELLER I UTLANDET? .....</u></b>	<b><u>38</u></b>
<b>4.1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>38</b>
<b>4.2</b>	<b>UTV. 1998 s. 848.....</b>	<b>38</b>
4.2.1	RETTLIG GRUNNLAG FOR Å FORETA EN ULIK VURDERING? .....	39
<b>4.3</b>	<b>FIANSDEPARTEMENTETS TOLKNING AV HJEMMEHØRENDE .....</b>	<b>40</b>
<b>4.4</b>	<b>KRITIKK AV FINANSDEPARTEMENTETS UTTALELSER .....</b>	<b>41</b>
<b>4.5</b>	<b>KONSEKVENSER AV FINANSDEPARTEMENTETS RETTSOPPFATNING .....</b>	<b>43</b>
4.5.1	VIL EN ULIK VURDERING STRIDE MOT ETABLERINGSFRIHETEN? .....	44
<b>4.6</b>	<b>SAMMENFATNING .....</b>	<b>47</b>
<b>4.7</b>	<b>BEHOV FOR EN KLAR LOVGIVNING? .....</b>	<b>47</b>
<b>5</b>	<b><u>OPPSUMMERING OG AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....</u></b>	<b><u>48</u></b>
<b>6</b>	<b><u>LITTERATURLISTE .....</u></b>	<b><u>50</u></b>
<b>6.1</b>	<b>LITTERATUR .....</b>	<b>50</b>

<b>6.2</b>	<b>ARTIKLER.....</b>	<b>51</b>
<b>6.3</b>	<b>LOVER .....</b>	<b>51</b>
<b>6.4</b>	<b>FORARBEIDER.....</b>	<b>51</b>
<b>6.5</b>	<b>RETTSPRAKSIS .....</b>	<b>51</b>
6.5.1	HØYESTERETTSPRAKSIS (NORSK RETTSTIDENDE) .....	51
6.5.2	LAVERE RETTSINSTANSER .....	52
6.5.3	UTENLANDSK RETTSPRAKSIS .....	52
<b>6.6</b>	<b>LIGNINGSPRAKSIS.....</b>	<b>52</b>
<b>6.7</b>	<b>INTERNETTSIDER .....</b>	<b>53</b>
<b>6.8</b>	<b>ANNET.....</b>	<b>53</b>

## **1 Innledning og avgrensning**

### **1.1 Forord**

De siste tiårenes økte globalisering har medført at selskapsstrukturer er organisert på tvers av landegrenser, noe som igjen får innvirkning på skatteretten. Mens problemstillingen tidligere stort sett rettet seg mot hvilken kommune selskapene skulle beskattes i, er det nå mest aktuelt å spørre om hvilken stat som har beskatningsretten.

Antallet saker hvor problemstillingen er om et selskap kan beskattes i Norge har økt betraktelig. Videre har den teknologiske utviklingen ført til at det blir stadig vanskeligere å slå fast hvor et selskap skal beskattes.

### **1.2 Avgrensning**

Avhandlingens overordnede problemstilling er når en etter skatteloven § 2-2(1) skal regne et selskap for "hjemmehørende" i Norge. I utgangspunktet vil avhandlingen bare omhandle vilkåret hjemmehørende etter norsk intern rett.

Kjernen i avhandlingen er å belyse hva en skal legge til grunn i vurderingen av om et selskap kan skattlegges som hjemmehørende i Norge, se punkt 3.

Det vil også bli drøftet hvorvidt det foreligger en ulik skatterettslig vurdering av vilkåret hjemmehørende ut i fra om et selskap er registrert i Norge eller i utlandet, se punkt 4.

### **1.3 Rettskildene i skatteretten**

#### **1.3.1 Lov og forarbeider**

Lovteksten pålegger borgerne plikter, men den utøvende makten kan bare gripe inn overfor borgerne så langt som den har lovhjemmel til det. Dette følger av

legalitetsprinsippet, som er forankret i Grl. § 96. Den sentrale loven på skatterettens område er lov 26. mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt, skatteloven.

Rettskildemessig har det blitt hevdet at lovens ordlyd ikke skal tillegges for stor betydning på skatterettens område. ”Skattelover blir ofte til under tidsnød og ikke sjelden som ledd i politiske kompromisser, noe som kan lede til at regelverket kan bli mindre konsistent og logisk bygd opp enn man kunne ønske.”<sup>1</sup> Likevel tilsier hensynet til legalitetsprinsippet, samt at lovteksten har blitt språklig revidert ved den nye skatteloven av 1999, at en skal legge stor vekt på lovens ordlyd.

I forhold til eldre skattelovgivning, representerer skatteloven av 1999 kun en redaksjonell bearbeidelse og systematisering av det allerede eksisterende lovstoffet. Den nye lovteksten var ikke tilsiktet materiellrettslige endringer. Dette medfører at rettskildene etter skatteloven av 1911 fortsatt får betydning ved tolkningen av den nye skatteloven.

Forarbeidene tillegges stor vekt på skatterettens område.<sup>2</sup> Noe av årsaken til dette er at lovteksten kan være lite konsistent, slik at en blir nødt til å søke i forarbeidene for å finne lovgivers mening.

### 1.3.2 Rettspraksis og ligningspraksis

Når det gjelder temaet for denne avhandlingen finnes det relativt lite relevant rettspraksis.

Dette medfører at praksis fra offentlige etater -ligningspraksis- får en mer fremtredende rolle. Høyesterett har tradisjonelt tillagt ligningspraksis stor vekt i løsningen av skatterettslige problemstillinger.<sup>3</sup>

I juridisk teori har det vært drøftet hvilken vekt domstolene skal tillegge ligningspraksis i tilfeller hvor ligningspraksisen ikke er forenlig med lovens ordlyd

---

<sup>1</sup> Lærebok i skatterett (2009) s. 49

<sup>2</sup> Se eksempel på dette i Rt. 1997 s. 1602

<sup>3</sup> Se eksempel på dette i Rt. 1973 s. 87 og Rt. 2001 s. 1444

eller strider mot viktige prinsipper.<sup>4</sup> Denne problemstillingen vil ikke bli belyst i denne avhandlingen, men det konstateres at Høyesteretts holdning til ligningspraksis har vært omdiskutert.

### 1.3.3 Administrative uttalelser

Foruten avgjørelser i konkrete enkeltsaker, ligningspraksis, avgir offentlige etater også en rekke generelle administrative uttalelser.

I forhold til øvrige rettsområder står administrative uttalelser i en særstilling innenfor skatteretten. Finansdepartementets og Skattedirektoratets uttalelser fungerer som instruks for ligningsmyndighetene i deres saksbehandling.

Ettersom det er lite relevant rettspraksis på området, vil det i den videre fremstillingen vises til flere enkeltuttalelser fra Finansdepartementet. Selv om slike enkeltuttalelser tillegges liten direkte betydning av domstolene, reflekterer de et rettslig standpunkt som kan få rotfeste gjennom ligningspraksis.

Lignings-ABC er en håndbok som utgis til ligningsetaten for å gi en oversikt over aktuelle skatteregler, samt å gjøre det klart hvordan Skattedirektoratet tolker foreliggende rettskilder.<sup>5</sup> Lignings-ABC har i utgangspunktet ingen selvstendig betydning som rettskilde. I den videre avhandlingen vil den bare tillegges betydning hvor den på en enkel måte fastslår praksis.

På anmodning fra en skattyter kan Skattedirektoratet og skattekontorene gi en bindende forhåndsuttalelse om en konkret planlagt skattemessig disposisjon.<sup>6</sup> Denne adgangen ble opprettet for å gi skattyter større forutsigbarhet i forhold til fremtidige disposisjoner.

Den rettskildemessige vekten til bindende forhåndsuttalelser antas å ligge på nivå med øvrige administrative uttalelser.<sup>7</sup> Ettersom det først ble åpnet for bindende

---

<sup>4</sup> *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s. 51

<sup>5</sup> Lignings-ABC s. iii

<sup>6</sup> Lignl. § 3A-1

<sup>7</sup> *Lærebok i skatterett* (2005) s. 56

forhåndsuttalelser i november 2001,<sup>8</sup> er kildetilfanget relativt begrenset, noe som også gjenspeiles i at det gjøres få henvisninger til bindende forhåndsuttalelser i avhandlingen.

## 1.4 Terminologi

Juridisk teori har omtalt ”hjemmehørende” både som et uttrykk, et begrep og et vilkår. Avhandlingen vil ta for seg begrepet ”hjemmehørende” som et lovfestet vilkår for skatteplikt.

Generelt vil vilkåret hjemmehørende anvendes som en faktor som ”...markerer den tilknytning som skal til for å anse jurisdiksjon for å foreligge...”<sup>9</sup>

Videre er vilkåret ”...sammenfallende med ”residence” i mønsteravtalen...”<sup>10</sup> Dette utdypes under punkt 3.3.1.

I avhandlingen vil begrepet selskap anvendes som en fellesbetegnelse for alle de selvstendige skattesubjektene som er oppregnet i sktl. § 2-2(1).

Øvrige terminologiske avgrensninger vil bli foretatt hvor dette anses nødvendig underveis i avhandlingen.

## 2 Introduksjon av vilkåret hjemmehørende

### 2.1 Innledning

For at Norge skal ha beskatningsretten til en inntektspost må to grunnleggende vilkår være oppfylt. For det første må norsk intern rett gi hjemmel for beskatning, for det andre må Norge ikke ha gitt avkall på beskatningsretten gjennom en skatteavtale.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> *Ibid.*

<sup>9</sup> Leegaard s. 928 punkt 1.3

<sup>10</sup> *Ibid.*

<sup>11</sup> *Internasjonal inntektsskatterett* (2009) s. 25



Å avgjøre hvor et selskap er hjemmehørende har betydning både i relasjon til den interne retten og i forhold til skatteavtalene. I skatteavtaler har vilkåret betydning i forhold til å trekke grensen for avtalens anvendelsesområde og i forhold til fordelingen av beskatningsretten. I første omgang er det statenes interne skatteregler som er avgjørende for hvor et selskap er hjemmehørende også etter skatteavtalene.<sup>12</sup>

Denne avhandlingen tar for seg hvilke juridiske personer som har alminnelig skatteplikt til Norge som hjemmehørende her. Avhandlingen tar kun for seg hvor et selskap er hjemmehørende etter intern norsk rett, og ikke etter skatteavtalene.

Hjemmelen for selskapers alminnelige skatteplikt følger av skattelovens kapittel 2. Kapitlet inneholder både bestemmelser om hvem som skal anses som selvstendige skattesubjekter og regler om når skattesubjektene har alminnelig skatteplikt til Norge.<sup>13</sup> For at et selskap skal ha alminnelig skatteplikt, er det et krav om tilknytning, et krav som viser seg gjennom vilkåret ”hjemmehørende” i § 2-2(1).

## 2.2 Spørsmålet om selskapet er hjemmehørende i Norge

Etter norsk intern rett er det ikke spørsmål om hvor et selskap er hjemmehørende, men om selskapet er hjemmehørende i Norge. Bakgrunnen for dette er at den interne retten bare regulerer selskapers forhold i relasjon til lovgiverstaten.

I henhold til internretten er det prinsipielt sett ikke noe problem at et selskap har skattested både i Norge og i utlandet.<sup>14</sup> I praksis oppstår slike situasjoner relativt ofte,<sup>15</sup> og det er da vanlig å anvende skatteavtaler for å fordele beskatningsretten.

---

<sup>12</sup> Se OECDs mønsteravtale art. 4

<sup>13</sup> Dette følger av overskriften til sktl. kap. 2

<sup>14</sup> Leegaard s. 928 punkt 9

<sup>15</sup> Det typiske eksempelet er hvor en stats interne rett legger vekt på registrering, mens den andre staten fokuserer på stedet for selskapets faktiske ledelse. Se *Internasjonal inntektsskatterett* (2009) s. 133

### 2.3 Forholdet til NOKUS

Vilkåret hjemmehørende er også benyttet i reglene om skattlegging av norskkontrollerte utenlandske foretak hjemmehørende i lavskattland, jf. § 10-60.

Selv om lovgiver har benyttet seg av det samme vilkåret, har finansdepartementet gitt uttrykk for at innføringen av reglene om NOKUS-beskatning ikke har betydning for vilkåret hjemmehørende i § 2-2.<sup>16</sup>

Finansdepartementet har uttalt at vilkåret hjemmehørende må tolkes forskjellig i de to situasjonene ettersom ”...*kriteriene for når et aksjeselskap har alminnelig skatteplikt til en fremmed stat, varierer fra stat til stat.*”<sup>17</sup>

For eventuelt å kunne beskatte et selskap etter NOKUS-reglene, må det først avgjøres om selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge etter § 2-2. Dersom dette ikke er tilfellet, kan det foretas en selvstendig vurdering av vilkåret hjemmehørende i forhold til det aktuelle lavskatteland.

### 2.4 Globalinntektsprinsippet

Juridiske personer som er hjemmehørende i Norge skal som utgangspunkt skattlegges for all sin formue og inntekt her i landet og i utlandet. Dette følger av globalinntektsprinsippet, som kommer til uttrykk i § 2-2(6).

Selv om en juridisk person ikke blir regnet som ”hjemmehørende” her, kan vedkommende likevel ha begrenset skatteplikt til Norge. Dette følger av sktl. § 2-3, som åpner for plikt til å betale skatt av enkelte typer inntekter og formue med tilknytning til Norge.

---

<sup>16</sup> Dette følger av svar på spørsmål fra Høyres Stortingsgruppe inntatt som vedlegg i Innst.O. nr. 47 (1991-92) s. 124

<sup>17</sup> Utv. 1996 s. 1159

### 3 Når er et selskap hjemmehørende i Norge?

#### 3.1 Innledning

I den følgende fremstillingen blir det først gjort rede for vilkårets alminnelige betydning i punkt 3.2, og deretter ses det på vilkårets generelle innhold i punkt 3.3. Avslutningsvis vil det bli drøftet om det er rom for å foreta en konkret vurdering, punkt 3.4, og sett på vilkåret hjemmehørende i lys av selskapsrettslige regler, punkt 3.5.

#### 3.2 Den alminnelige betydningen av vilkåret hjemmehørende

##### 3.2.1 Betydningen av å klargjøre vilkåret hjemmehørende

Det følger av sktl. § 2-2(1) at de selvstendige skattesubjektene som er regulert i paragrafen, bare har alminnelig skatteplikt så lenge de er ”hjemmehørende” i Norge.

I de fleste tilfeller vil det ikke være problematisk å avgjøre om et selskap er hjemmehørende i riket.<sup>18</sup> Som oftest blir selskaper knyttet til riket ved at både den forretningsmessige driften, registrering og ledelse foregår her. Ved en slik manifest etablering legger en uten videre til grunn at selskapet er hjemmehørende her.<sup>19</sup>

Noen ganger kan det også være forretningsmessig nødvendig å etablere et selskap etter selskapsrettslige regler som setter minstekrav til selskapets tilknytning til riket. Et eksempel på dette finnes i aksjeloven § 2-2 nr. 2, som indirekte slår fast at norskregistrerte aksjeselskap skal ha forretningskontor i riket.

Likevel kan det oppstå tvil om et selskap faktisk er hjemmehørende i Norge. I slike tilfeller er det nødvendig å ha klart for seg hvilke kriterier vurderingen av vilkåret hjemmehørende skal bygge på.

---

<sup>18</sup> *Skipsfart og samarbeid* (1991) s. 932 flg.

<sup>19</sup> *Ibid.*

### 3.2.2 Et globalt perspektiv

Utviklingen mot en stadig mer globalisert økonomi har medført at selskaper generelt er blitt mer internasjonalt mobile.<sup>20</sup> Globale selskaper og investeringer på tvers av landegrensene medfører at drift og ledelse ikke nødvendigvis foregår der hvor selskapet er registrert.

Mange selskaper har en hovedmålsetning om å maksimere sitt netto overskudd på verdensbasis. Ettersom beskatning er en vesentlig faktor i lønnsomhetskalkylene, vil selskapenes organisasjonsmessige oppbygging til en viss grad bestemmes av skattemessige hensyn. Konkrete eksempel på dette ser en ofte ved at service-, finansierings- og lisensinnhaveravdelinger legges til lavskatteland, mens typiske produksjons- og salgsavdelinger lokaliseres i høyskatteland.<sup>21</sup>

Foruten skattemessige hensyn, spiller også hensyn som infrastruktur og nærhet til markeder, tilgang til billig arbeidskraft, økonomisk politikk og politisk stabilitet ofte en sentral rolle ved organiseringen av selskaper.<sup>22</sup>

Et typisk eksempel på en globalisert selskapsorganisering har man hvor selskapsledelsen i et industriland flytter produksjonen til et lavkostland, og registrerer selskapet i et land med gunstig beskatning.

Globaliseringen medfører at hjemmehørendeproblematikken får en økt praktisk betydning. Det er ikke lenger så åpenbart at et selskap er hjemmehørende i den staten hvor det er registrert.

Advokat Geir Peter Hole har gitt uttrykk for at utviklingen med nye muligheter for å utøve elektronisk handel og virksomhetsutøvelse på tvers av landegrenser, vil medføre at stedet for de enkelte selskapsfunksjonene, som eksempelvis stedet for administrasjon og ledelse, blir vanskeligere å fastslå.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> NOU 2003:9 s. 80

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s. 57

<sup>22</sup> NOU 2003:9 s. 80

<sup>23</sup> Geir Peter Hole s. 20

Videre gir Hole uttrykk for at denne globale utviklingen kan føre til at tradisjonell rettslig regulering av selskapers skattemessige hjemsted vil endre seg. Han viser til at nettopp denne utviklingen øker behovet for å klargjøre reglene rundt selskapers hjemsted.

### 3.2.3 Hjemmehørendebegrepets generelle betydning

Lovgiver har aldri gitt en definisjon av innholdet i vilkåret ”hjemmehørende”.<sup>24</sup>

Vilkårets ordlyd gir lite veiledning om hvilke kriterier som er avgjørende for hvor et selskap skal anses hjemmehørende. Ordlyden er så generell at den synes å kunne omfatte flere tenkelige tilknytningskriterier.

Eksempler på slike tilknytningskriterier kan være om selskapet er registrert her, om selskapsvedtektene bestemmer at kontoret skal ligge i riket eller om selskapet ledes av personer bosatt i riker.<sup>25</sup> Likevel er det klart at ordlyden ikke treffer noe bestemt valg mellom noen av de ulike alternativene.

Det er vanskelig å finne rettspraksis som direkte fastslår hva som menes med at et selskap er hjemmehørende i riket. Selv om Høyesterett behandlet vilkåret i dommen publisert i Rt.2002 s. 1144, ble det ikke gitt et entydig svar på hva som skal menes med ”hjemmehørende”. I stedet baserte Høyesterett seg på lagmannsrettens henvisninger til uttalelser i ligningspraksis og juridisk teori.

Vilkårets rettslige sider er belyst gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og oppfatninger gjennom juridisk teori.<sup>26</sup> Det har særlig i den juridiske teori vært ulike meninger om hvordan en bør tolke vilkåret hjemmehørende.

Advokat Truls Storm-Nielsen gir uttrykk for at alminnelig språkbruk og sammenhengen med lovgivningen forøvrig tilsier at vilkåret hjemmehørende må henspille på et tilknytningspunkt for det rettslige fenomenet som et selskap er, og

---

<sup>24</sup> Leegaard s. 928 punkt 2.1

<sup>25</sup> Se *Skatt på inntekt* (1990) s. 391, hvor det blir nevnt hele syv forskjellige kriterier som kunne tenkes å regulere hvor et selskap skal være hjemmehørende.

<sup>26</sup> *Norsk bedriftsskatterett* (2008) s. 987

ikke på et tilknytningspunkt for et fysisk objekt.<sup>27</sup> At selskaper skal vurderes som et rettslig fenomen synes å gå igjen i hele vurderingen av hvor et selskap skal anses hjemmehørende.

Det er helt klart at en skal se bort i fra aksjonærenes bosted. Forhold på eiersiden er irrelevant når det gjelder å slå fast hvor et selskap er hjemmehørende. Dette følger av at alle selskapene etter § 2-2 er selvstendige skattesubjekter, som i prinsippet blir ledet uavhengig av eierne.

### 3.2.4 Tolkning i forhold til den tidligere skattelovgivningen

#### 3.2.4.1 Hjemmehørendebegrepet i skatteloven av 1911

Hjemmelen for selskapers alminnelige skatteplikt, sktl. § 2-2(1), er i stor grad en teknisk revidert videreføring av skatteloven av 1911 § 15(1)b.<sup>28</sup> Ettersom det materielle innholdet er det samme, har forarbeider og praksis etter den gamle bestemmelsen fortsatt relevans ved tolkningen av vilkåret hjemmehørende.

Ordlyden i den dagjeldende § 15(1)b, ”(i) riket hjemmehørende”, er omtrent sammenfallende med dagens ordlyd i § 2-2, ”hjemmehørende i riket”. Ordlyden etter den gamle lovgivningen gav like lite veiledning for tolkningen av vilkåret hjemmehørende som den någjeldende.<sup>29</sup>

Skatteloven av 1911 var i utgangspunktet en kommuneskattelov, men gjaldt også indirekte for statsskatt.<sup>30</sup>

Spørsmålet om hvorvidt et selskap var hjemmehørende i Norge oppstod relativt sjelden etter den gamle skatteloven. Derimot oppstod oftere det tilgrensede spørsmålet om hvilken kommune som skulle ha beskatningsretten.<sup>31</sup> Felles for statens og kommunens beskatningsrett var vilkåret om at det aktuelle selskapet måtte anses som hjemmehørende i riket.

---

<sup>27</sup> Storm-Nielsen s. 8

<sup>28</sup> Se punkt 1.3.1

<sup>29</sup> Se punkt 3.2.3

<sup>30</sup> Zimmer i Lovkommentaren til skatteloven av 1911 på [www.rechtsdata.no](http://www.rechtsdata.no)

<sup>31</sup> Eksempel på dette finner en i Rt. 1973 s. 143 og Rt. 1926 s. 782

De selvstendige skattesubjektene som er omfattet av § 2-2(1) er nå fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune, jf. sktl. § 2-36(2), og svarer kun skatt til staten. Den gjeldende praksis som er etablert rundt vilkåret hjemmehørende tar likevel utgangspunkt i den festede praksisen om når selskaper skal anses hjemmehørende i en kommune. Nedenfor gjøres det rede for denne praksisen.

#### 3.2.4.2 Tolkningen av vilkåret hjemmehørende i sktl. av 1911

Etter den gamle skattelovens § 20(1) skal selskaper prinsipalt svare kommuneskatt til den kommunen ”hvor kontoret er beliggende”, og subsidiært ”hvor vedkommende bestyrelse har sitt sete”.

Det var nærliggende å forstå det prinsipale vilkåret slik at det var avgjørende hvor selskapet etter sine vedtekter skulle ha kontor. Videre syntes den subsidiære bestemmelsen å referere til det stedet hvor bestyrelsen gjennom styrets medlemmer, faktisk fant sted.

Når det gjelder det prinsipale vilkåret, må det tas høyde for at vedtektsbestemmelsen kan bli regnet som ugyldig ved at selskapet forsøker å unngå alminnelig skatteplikt til Norge ved å vedtektsfeste og registrere hovedkontor i utlandet.<sup>32</sup>

De eventuelle momentene som kan påvise en slik ugyldighet vil stort sett være de samme som peker i retning av hvor selskapets ledelse faktisk utøves. For å fastslå hvor selskapets kontor faktisk befinner seg, er det naturlig å ta utgangspunkt i hvor bestyrelsen skjer, ved å se på stedet hvor styremøtene avholdes. Og omvendt; hvor en har fastslått selskapskontorets beliggenhet, må dette også tolkes som en praktisk indikasjon på hvor styremøtene blir avholdt og bestyrelsen har sitt sete.

Det kan synes som om den faktiske ledelsen er et overordnet moment for begge vilkårene. Dette er noe av bakgrunnen for at det har blitt hevdet at uttrykkene er

---

<sup>32</sup> I Rt. 1937 s. 443, Panama-dommen, så en bort fra et aksjeselskap registrert i Panama, ettersom en regnet selskapet for å være ”...en form uten reelt innhold.”

synonyme for at selskapet hører hjemme der hvor den faktiske ledelsen utøves.<sup>33</sup>

Betydningen av faktisk ledelse drøftes under punkt 3.3.2.

Truls Storm-Nielsen støtter tolkningen om at det er den faktiske ledelsen som er den overordnede faktoren for hvor et selskap er hjemmehørende. Han hevder at vilkåret hjemmehørende må henspille på et tilknytningspunkt for det rettslige fenomenet som et selskap er, og ikke på tilknytningspunktet for et fysisk objekt.<sup>34</sup>

Denne tolkningen er også lagt til grunn i rettspraksis, herunder Rt. 1923 s. 146, Rt. 1973 s. 143 og senest i Rt. 2002 s. 1144. Etter dette kan det synes å være bred enighet om å legge vekt på stedet hvor ledelsen utøves, i stedet for å se på hvor selskapet har sitt kontor.

#### 3.2.4.3 Kritikk mot å anvende skatteloven av 1911 § 20 i tolkningen

Den nevnte fremgangsmåten med å bruke § 20 til å presisere begrepet hjemmehørende har blitt kritisert i den juridiske teorien.

Prinsipielt har det blitt uttalt at det ikke uten videre kan trekkes en parallell linje mellom hvor det skal svares kommuneskatt, og i hvilket rike selskapet er hjemmehørende. Bakgrunnen for dette er at det er markert forskjellige hensyn som gjør seg gjeldende i de to vurderingene. Skattepolitisk er det mye viktigere å beskytte det norske skattefundamentet enn å vurdere den interkommunale skattefordelingen.

Argumentet om at dersom det ikke foreligger skatteplikt til noen kommune, så kan det heller ikke foreligge skatteplikt til Norge, statsskatt,<sup>35</sup> synes likevel å ha fått størst gjennomslag. Det er derfor akseptert at skatteloven av 1911 § 20 anvendes i tolkningen av vilkåret hjemmehørende.

Etter min mening er den beste løsningen å anvende den gamle skatteloven § 20 i tolkningen av vilkåret hjemmehørende i sktl. § 2-2. Vurderingene ligger tett opp til hverandre ettersom begge tar sikte på å fordele retten til selskapsbeskatning.

---

<sup>33</sup> *Skatt på inntekt* (1990) s. 392

<sup>34</sup> Se punkt 3.2.3

<sup>35</sup> *Skipsfart og samarbeid* (1991) s. 933



At tolkningen etter den gamle skattelovens § 20 har vesentlig lavere skattepolitisk betydning, bør etter min mening ikke medføre at en skal se helt bort fra en praksis rundt et rettsspørsmål som i det vesentlige må sies å være sammenfallende med vurderingen av vilkåret hjemmehørende i sktl. § 2-2.

### 3.3 Hjemmehørendebegrepets innhold

#### 3.3.1 Utgangspunkt

Som det ble sagt om hjemmehørendebegrepets generelle betydning i punkt 3.2.3, gir ikke skattelovens ordlyd noe hjelp i tolkningen av vilkårets ordlyd.

I forarbeidene til skatteloven av 1999 uttalte Finansdepartementet at *”(d)et anses å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets **virkelige ledelse**, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.”*<sup>36</sup>  
(Min utheving.)

Forarbeidsuttalelsen anses å være en videreføring av Finansdepartementets uttalelse i forbindelse med oppfølging av skattereformen av 1992, hvor departementet uttalte at det var ansett som gjeldende rett at *”(e)t selskap er hjemmehørende i Norge dersom det har (hoved)kontoret her eller ledelsen av selskapet skjer fra Norge”*.<sup>37</sup>

Ettersom departementet taler om ”utenlandsk registrert selskap”, er det naturlig å spørre om uttalelsen også omfatter selskaper som er registrert i Norge. Dette prinsipielle spørsmålet om det skal foretas en ulik vurdering av vilkåret hjemmehørende etter om selskapet er registrert i Norge eller i utlandet blir drøftet under punkt 4.

---

<sup>36</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-98) punkt 7.2

<sup>37</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-92) punkt 6.2

Når det i forarbeidsuttalelsen heter at det skal tas utgangspunkt i selskapets ”reelle tilknytningsforhold”, medfører ikke dette en klargjøring av hva som skal legges til grunn som hjemmehørendebegrepets innhold.

Det må legges til grunn at de fleste tilfellene hvor det er aktuelt å vurdere om et selskap er hjemmehørende i Norge, er hvor det ikke kan påvises noen tilknytning i det hele tatt, eller hvor det påvises tilknytning til flere stater. I slike tilfeller er det ikke tilstrekkelig å forholde seg til reelle tilknytningsforhold, og en må se på stedet for selskapets virkelige ledelse.

Finansdepartementets uttalelse i skattelovens forarbeider må sies å være i tråd med det som ble sagt ovenfor under punkt 3.2.4.2, om at vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende tar utgangspunkt i stedet hvor selskapet har sin faktiske ledelse. Denne tolkningen er også fulgt i rettspraksis.<sup>38</sup>

Også reglene i OECDs mønsteravtale støtter den nevnte fortolkningen av vilkåret hjemmehørende.

Hvor et selskap blir regnet som hjemmehørende i flere stater, og statene skal fordele beskatningsretten, legger mønsteravtalen avgjørende vekt på i hvilken stat setet for den virkelige ledelse befinner seg.<sup>39</sup>

Dette betyr at dersom et selskap har dobbelt hjemsted på grunn av at den ene statens interne rett legger vekt på formelle kriterier, slik som registrering, må denne staten vike for den andre stat hvor den virkelige ledelse befinner seg.<sup>40</sup> Dersom begge statene bygger på hver sin anvendelse av et begrep om virkelig ledelse, men med ulikt innhold, er det i prinsippet begrepet ”virkelig ledelse” i mønsteravtalen art. 4(3) som er avgjørende.<sup>41</sup>

Etter dette legges det til grunn at det prinsipielt er avgjørende om selskapet utøver sin virkelige ledelse fra Norge.

---

<sup>38</sup> Rt. 1973 s. 143 og Rt. 2002 s. 1144

<sup>39</sup> Mønsteravtalen art. 4(3)

<sup>40</sup> *Internasjonal inntektsskatterett* (2009) s. 133

<sup>41</sup> *Ibid.*

I det følgende skal det ses på hva som ligger i begrepet virkelig ledelse etter norsk intern rett. Mønsteravtalens begrep om virkelig ledelse vil kun bli anvendt som tolkningsmoment.

### 3.3.2 Hva menes med at et selskap har sin faktiske ledelse i Norge?

Etter norsk internrett forutsettes det at innholdet i begrepet ”virkelig ledelse” er sammenfallende med begrepet ”faktisk ledelse”.<sup>42</sup> Begrepene synes å være brukt om hverandre av både teoretikere, i administrative uttalelser og i øvrig praksis. For enkelthetens skyld vil kun begrepet faktisk ledelse anvendes i den videre fremstillingen.

Som tidligere nevnt blir den faktiske ledelse ansett som en overordnet faktor for å fastslå om et selskap er hjemmehørende i Norge.<sup>43</sup> Nedenfor søkes det å klargjøre hva som menes med faktisk ledelse i relasjon til begrepet hjemmehørende.

#### 3.3.2.1 Faktisk ledelse vs. bestyrelse

Begrepet faktisk ledelse har vært anvendt til å avgrense rekkevidden av et selskaps bestyrelse. Dette følger av at begrepet bestyrelse må sies å ha en videre ordlyd enn faktisk ledelse. I NOU 1986:9 kapittel 2 ble det uttalt at dersom en i stedet for å ta utgangspunkt i bestyrelsen av selskapet, knyttet ”...*skatteplikten an til om den virkelige ledelse av virksomheten er i Norge...*”, ville en oppnå ”...*å heve terskelen noe for når skatteplikt til Norge inntreffer for utlendinger som deltar med eierandel i norske skip.*”

Omvendt er det ikke mulig å anvende begrepet bestyrelse for å begrense rekkevidden av den faktiske ledelse.

En videre avgrensing av den faktiske ledelsen må bygge på et annet grunnlag.

---

<sup>42</sup> Finansdepartementet benytter begrepet ”virkelig ledelse” i ot.prp. nr. 86 (1997-98) punkt. 7.2, og begrepet ”faktisk ledelse” i Utv. 1998 s. 848.

<sup>43</sup> Punkt 3.3.1

### 3.3.2.2 Forholdet mellom styret og daglig leder

Et selskaps ledelse kan som oftest deles inn i den daglige operative ledelse og en formell juridisk ledelse. Utgangspunktet er at den operative ledelsen blir styrt av daglig leder, mens styret står for den formelle ledelsen. I utgangspunktet kan en tenke seg at både daglig leder og styret foretar den faktiske ledelse av selskapet

I forarbeidene til oppfølging av skattereformen av 1992 er det uttalt at ”...*begrepet faktisk ledelse omfatter både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger.*”<sup>44</sup> Isolert sett taler dette i retning av at en både skal se hen til styret og til daglig leder når en skal slå fast stedet for selskapets faktiske ledelse.

Likevel presiseres det at begrepet faktisk ledelse må relatere seg til ledelsesfunksjoner av ”...*en viss betydning, slik at det naturlig tilligger styret å treffe dem til forskjell fra den daglige leder.*”<sup>45</sup> Dette tilsier at det er den formelle ledelsesfunksjonen som er avgjørende for å fastslå grensen for et selskaps faktiske ledelse.

Finansdepartementet har også senere kommet med lignende uttalelser. I et brev til Sentralskattekontoret for storbedrifter presiserer departementet at en antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets ”...*faktiske ledelse på styrenivå.*” finner sted her i landet.<sup>46</sup>

Generelt sett synes det å være relativt bred enighet i juridisk teori om at det er ledelse på styrenivå som er avgjørende for hva som regnes som selskapets faktiske ledelse.

Advokat Thor Leegaard gir uttrykk for at det er allment akseptert at det er styrefunksjonene som er det sentrale ved vurderingen av om selskapet ledes herfra. Han uttaler videre at ”(e)n nærmest enstemmig juridisk teori [...] legger til grunn at *virkelig ledelse på styrenivå er avgjørende for skattemessig hjemsted i Norge.*”<sup>47</sup>

---

<sup>44</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-92) punkt 5.4.2.1

<sup>45</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-92) punkt 5.4.2.1

<sup>46</sup> Utv. 1995 s. 481

<sup>47</sup> Leegaard s. 928 punkt 2.7

### 3.3.2.3 Styrenivå

Spørsmålet blir så hva som menes med ”faktisk ledelse på styrenivå”.<sup>48</sup> Man må da se på styrets rolle, samt forholdet mellom styret og de tilstøtende selskapsorganer.

For alle de selvstendige skattesubjektene i § 2-2(1) er styret et obligatorisk selskapsorgan. Selv om selskaper blir regnet som egne juridiske personer, er de avhengig av at noen opptrer på deres vegne, en rolle som er tildelt styret.<sup>49</sup> Denne plikten til å ha et styre er lovfestet for de fleste selskapene som er oppregnet i § 2-2 bokstav a-h.<sup>50</sup>

I det følgende vil forholdene rundt styrets oppgaver belyses med grunnlag i aksjelovens regler, dette da reglene om selskapsledelsen er tilnærmet sammenfallende for alle de upersonlige skattesubjektene.<sup>51</sup> Det er naturlig å legge hovedfokuset på aksjeselskaper ettersom spørsmålet om hvor et selskap skal anses hjemmehørende, både i lignings- og rettspraksis, i all hovedsak omhandler selskaper med aksjeselskaps form.

Etter asl. § 6-12(1) skal styret sørge for ”forvaltningen av selskapet”. Denne bestemmelsen er et uttrykk for at styrets kompetanse i utgangspunktet omfatter all ledelse av selskapet. Styrets kompetanse kan likevel begrenses ved at lov, vedtekter eller beslutning av generalforsamlingen gir kompetansen til et annet selskapsorgan.<sup>52</sup>

I forhold til de øvrige selskapsorganene begrenses styrets kompetanse oppad av generalforsamlingen, som er selskapets øverste organ. ”*Styrets kompetanse i forhold til generalforsamlingen kan defineres negativt, slik at alt som ikke etter lov eller vedtekter hører under generalforsamlingen, hører under styret.*”<sup>53</sup>

Nedad avgrenses styrets kompetanse av daglig leder, som står for den daglige ledelse av selskapets virksomhet, jf. asl. § 6-14.

---

<sup>48</sup> Se Utv. 1995 s. 481

<sup>49</sup> BFU 67/06

<sup>50</sup> Dette fremgår eksempelvis av asl. § 6-1, samvirkelova § 64 og statsforetaksloven § 19.

<sup>51</sup> Dette kan en lese ut fra de lovfestede reglene om styret. Som eksempler på dette vises det til lov om interkommunale selskaper § 13, samvirkelova § 76 og stiftelsesloven § 30.

<sup>52</sup> *Selskapsrett* (2008) s. 133-136

<sup>53</sup> Bråthen i lovkommentaren til asl. § 6-12 på [www.rechtsdata.no](http://www.rechtsdata.no)

Når det gjelder rollefordelingen mellom styret og daglig leder, skal den daglige ledelsen ikke omfatte saker som ”...etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning”, jf. § 6-14(2). Styret kan imidlertid gi daglig leder en utvidet avgjørelsesmyndighet i enkeltsaker, jf. § 6-14(3).

Ser en bort fra styrets adgang til å delegere avgjørelsesmyndigheten i enkeltsaker, tar grensedragningen utgangspunkt i om den aktuelle saken er av uvanlig art eller stor betydning, i henhold til selskapets drift og størrelse.<sup>54</sup>

I små selskaper er det vanlig at nærmest alle operative avgjørelser, slik som eksempelvis låneopptak, investeringer og øvrige avtaleinngåelser, blir regnet for å være av uvanlig art eller av stor betydning. Styret får dermed ansvaret for en stor del av avgjørelsene.

I praksis forekommer det ofte at små selskaper har en uklar grense mellom daglig leder og styre.<sup>55</sup> Noe av bakgrunnen for dette er det tette samarbeidet mellom selskapsorganene i slike selskaper. En ser ofte at de samme personene går igjen i både styret og den daglige driften. Et eksempel på dette finner en i selskaper hvor aksjekapitalen er under tre millioner. I slike aksjeselskaper er det ikke pålagt å ha egen daglig leder, jf. asl. § 6-2. Dersom selskapet da velger å være uten daglig leder, er det styret som står for den daglige ledelsen. I praksis er det da heller ikke noe i veien for at samme person er både styreleder og daglig leder.

Større selskap og konsern, med mange ansatte og en høy driftsomsetning, vil derimot ha relativt få saker som må behandles av styret på grunn av uvanlig art eller stor betydning. I slike selskaper vil det også være lettere å skille mellom styret og daglig leder, ettersom de ofte har klart avgrensede ansvarsområder.

Samlet sett medfører dette at det vil være vanskelig å fastsette en generell grense mellom daglig leder og styre. En slik grense vil kunne variere fra sak til sak, og fra selskap til selskap.

---

<sup>54</sup> Se Bråthen i lovkommentaren til § 6-14(2) på [www.rechtsdata.no](http://www.rechtsdata.no)

<sup>55</sup> [http://www.bedin.no/cwobjekter/Guide\\_styre\\_kap4.shtml](http://www.bedin.no/cwobjekter/Guide_styre_kap4.shtml)

#### 3.3.2.4 Hvilke selskapsorganer omfattes av vurderingen av faktisk ledelse på styrenivå?

Selv om styret i utgangspunktet fremstår som ansvarlig for ledelsen av selskapet, kan kompetansen til å treffe beslutninger i selskapet i noen tilfeller synes å flyte over til andre organer, og da særlig til daglig leder.<sup>56</sup>

På grunnlag av dette er det naturlig å spørre om det kun er stedet for avgjørelser tatt av styret som skal tillegges betydning, eller om også enkelte avgjørelser tatt av andre organ kan tillegges betydning for hvor selskapet skal anes hjemmehørende. Konkret blir spørsmålet om avgjørelser på styrenivå kun omfatter avgjørelser som faktisk er truffet av styret som sådan.

Overligningsnemnda for storbedrifter har uttalt at det må foretas en konkret vurdering for å avklare hva som skal regnes som styrenivå, jf. Utv. 1995-505OLN.<sup>57</sup> Nemnda la til grunn at beslutninger på styrenivå ikke skulle omfatte beslutninger som er ment å treffes av generalforsamlingen eller daglig leder, selv om beslutningen faktisk er truffet av styret. Dette tilsier at en skal være forsiktig med å legge for mye vekt på organiseringen av de formelle selskapsorganene, men heller fokusere på om de konkrete avgjørelsene er på styrenivå i henhold til lovens bestemmelser.

Også kommentarene til mønsteravtalen kan tas til inntekt for at avgjørelser på styrenivå omfatter mer enn det faktiske styret. Ved en oppdatering av kommentarene til mønsteravtalens art. 4(3) i 2008, ble et moment om stedet for styrets beslutning fjernet. Bakgrunnen for dette var at formuleringen kunne lede til at ”...*det ble lagt urimelig stor vekt på stedet for styrebeslutninger sammenlignet med stedet der daglig ledelse tar sine viktige beslutninger.*”<sup>58</sup> Denne endringen må sies å åpne for et større spekter av relevante momenter i vurderingen av hvor et selskaps faktiske ledelse finner sted.

---

<sup>56</sup> Se punkt. 3.3.2.3

<sup>57</sup> Spørsmålet om det er adgang til å foreta en konkret vurdering av hvor et selskap skal anses hjemmehørende blir drøftet under punkt 3.4

<sup>58</sup> *Internasjonal inntektsskatterett* (2009) s. 133

Selv om kommentarene knytter seg til begrepet "effective management" i mønsteravtalen art. 4(3), er begrepet i stor grad sammenfallende med "faktisk ledelse" i norsk intern rett,<sup>59</sup> og uttalelsen får derfor relevans.

Dette medfører at også beslutninger som er fattet av daglig leder og generalforsamlingen kan tillegges betydning, så lenge de aktuelle beslutningene etter en konkret vurdering blir regnet for å være på styrenivå.

Ettersom avgjørelser på styrenivå som hovedregel blir truffet av styret, vil den videre drøftelsen ta utgangspunkt i at avgjørelsene blir fattet hos styreorganet.

### 3.3.3 Stedet for faktisk ledelse - to alternative innfallsvinkler

Spørsmålet er så hva en skal legge vekt på ved vurderingen av hvor ledelse på styrenivå finner sted.

Selv om en i utgangspunktet kan en gå ut i fra at selskaper har sin faktiske ledelse i den staten hvor det er registrert, må det ses bort fra registreringsstedet i tilfeller hvor selskapets faktiske ledelse på styrenivå knytter seg til et annet sted enn hvor selskapet er registrert.

Ved vurderingen av hvor selskapets ledelse på styrenivå befinner seg synes det å være mest naturlig å ta utgangspunkt i to alternative innfallsvinkler. Enten kan en ta utgangspunkt i stedet hvor styremedlemmene fysisk oppholder seg når de foretar beslutningene, eller kan en ta utgangspunkt i stedet hvor de materielle avgjørelsene på styrenivå blir fattet.<sup>60</sup>

Styremedlemmenes statsborgerskap eller bopel er uansett av underordnet betydning.<sup>61</sup> Dette må anses som en naturlig følge av at det ses på tilknytningspunktet for selskapet som et rettslig fenomen,<sup>62</sup> og ikke på de individuelle styremedlemmene. Likevel har enkelte teoretikere hevdet at det kan

---

<sup>59</sup> Se punkt 3.3.1

<sup>60</sup> *Bedriftsbeskatning i praksis* (1997) s. 201

<sup>61</sup> *Ibid.*

<sup>62</sup> Se punkt 3.2.3



legges vekt på ”...*hvor styreformannen skattemessig er bosatt, og hva slags domisil de øvrige styremedlemmene har.*”<sup>63</sup>

Asker og Bærum tingrett la i en straffesak, avsagt 30.05.2008, vekt på at ”..*tiltalte som styrets leder, eneaksjonær og daglig leder har vært hjemmehørende i Norge.*” Situasjonen i denne saken er likevel spesiell ettersom tiltalte var alene om å representere selskapets faktiske ledelse.

Etter min mening kan det være relevant å dra inn stedet hvor styremedlemmene er hjemmehørende som et moment i vurderingen, særlig hvor det ellers er vanskelig å fastslå hvor den faktiske ledelsen på styrenivå finner sted. Likevel mener jeg at en bør være forsiktig med å legge for stor vekt på slike momenter da de lett kan åpne for skattemessig tilpasning.<sup>64</sup>

I det følgende skal de to nevnte innfallsvinklene belyses hver for seg, for til slutt å trekke en konklusjon av hva som bør være utgangspunktet for vurderingen.

#### 3.3.3.1 Hvor avgjørelsene tas rent materielt

Stedet for de materielle avgjørelsene er et av de to utgangspunktene for vurderingen av hvor selskapets faktiske ledelse finner sted. I dette punktet ser en bort fra hvor de enkelte styremedlemmene befinner seg, og tar utgangspunkt i hvor de materielle avgjørelsene tas isolert sett.

Målet er her å fastslå stedet hvor de materielle avgjørelsene blir fattet. Som oftest blir slike avgjørelser fattet på styremøter, men det kan også tenkes at slike avgjørelser i realiteten også blir fattet andre steder.

Materielle avgjørelser kan nok i noen grad knyttes til visse aktiviteter som selskapet bedriver. Det er naturlig at et selskap som har størsteparten av sin virksomhet knyttet til et land, også fatter de materielle avgjørelsene i dette landet. Likevel er ikke alltid dette tilfellet.

---

<sup>63</sup> *Bedrift, selskap og skatt* (2001) s. 414

<sup>64</sup> Se punkt 3.3.3.2.3

Materielle avgjørelser er ikke fysisk målbare, og det er heller ikke lett å knytte dem til et konkret sted. I motsetning til selskapets styremedlemmer, kan ikke materielle avgjørelser oppholde seg på et fysisk sted.

Ettersom det er vanskelig å påvise stedet hvor de materielle avgjørelsene blir tatt, er det heller ikke lett å kunne praktisere en regel hvor en utelukkende ser hen til stedet hvor de materielle avgjørelsene blir fattet.

### 3.3.3.2 Hvor styremedlemmene fysisk oppholder seg

Den praktisk enkleste måten å avgjøre hvor ledelsen finner sted, synes å være at en ensidig legger vekt på formelle forhold. Fordelen med dette er at en kun trenger å konsentrere seg om hvor styremøtet faktisk finner sted, noe som i utgangspunktet må sies å være en enkel og praktikabel regel.<sup>65</sup>

#### 3.3.3.2.1 Styrevedtak i fysisk møte

Å legge avgjørende vekt på stedet hvor styremøtet fysisk finner sted vil i praksis være en enkel regel å forholde seg til.

#### 3.3.3.2.2 Styrevedtak utenfor fysisk møte

Etter ikrafttreddelsen av aksjeloven av 1997 er det ikke lenger nødvendig å foreta alle styrebehandlinger gjennom fysiske møter.<sup>66</sup> Dette har åpnet for at styrets medlemmer kan oppholde seg på forskjellige steder under styremøtet, så lenge dette foregår på en ”betryggende måte”, jf. asl. § 6-19(1).

En konsekvens av dette er at loven ikke lenger hindrer at styremedlemmene kan oppholde seg i forskjellige land under styremøtene. Typisk kan slike møter bli ført via telefon- eller videokonferanse.

---

<sup>65</sup> *Bedriftsbeskatning i praksis* (1997) s. 201

<sup>66</sup> Jf. asl. § 6-19. Bestemmelsen gjør likevel et unntak for behandling av årsregnskap og årsberetning utenfor møte. Noe av årsaken til dette er behovet for en grundig gjennomgåelse før styremedlemmene tilfører dokumentene sin underskrift.

At styrets saksbehandling ikke lenger behøver å bli holdt i fysiske møter kan medføre flere problemer i forhold til å påvise stedet for selskapets faktiske ledelse.

Dersom styremøtene til enhver tid blir avholdt med styremedlemmer som oppholder seg i forskjellige land, er det ikke lenger særlig praktisk å følge styremedlemmene for å slå fast hvor den faktiske ledelsen foregår.

Velger en fortsatt å legge hovedvekt på styremedlemmenes oppholdssted under styremøtene, vil dette reise flere nye problemstillinger. En kan for det første spørre om en skal legge avgjørende vekt på det stedet hvor flest styremedlemmer oppholdt seg. Overligningsnemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter har anvendt en slik regel i flere avgjørelser.<sup>67</sup>

Videre, dersom alle styremedlemmene befinner seg i forskjellige land, skal en da legge avgjørende vekt på hvor styrets leder befinner seg? Sentralskattekontoret for storbedrifter gir uttrykk for at styreformannens hjemsted kan tillegges vekt, og da særlig i tilfeller hvor han har dobbeltstemme ved stemmelikhet.<sup>68</sup>

Her vises det at en ensidig vektlegging av formelle forhold kan skape problemer i forhold til å påvise stedet for hvor et selskap skal anses hjemmehørende. Dette taler for at det kan være rimelig å foreta en noe bredere vurdering av hvor selskapets faktiske ledelse foregår, i stedet for kun å legge vekt på hvor styremøtene faktisk blir avholdt.

#### 3.3.3.2.3 Faren for skattemessig tilpasning

Et for ensidig fokus på formelle kriterier vil også kunne øke faren for skattemessig tilpasning.

Med skattemessig tilpasning menes at skattyter foretar disposisjoner, hvor det hovedsakelige formålet er å spare skatt. Det avsondres her mot ulovlige tilpasninger.

---

<sup>67</sup> Eksempel på dette finner en i 1992-3100LN og 1996-616/617/618

<sup>68</sup> *Bedriftsbeskatning i praksis* (1997) s. 202

Konkrete eksempler på tilpasninger kan tenkes ved at styremøter som det ellers ville vært naturlig å avholde i Norge, blir avholdt via telefonkonferanse mellom folk i flere land, eller ombord på en båt eller på et fly. Slik kan selskapet flytte den formelle ledelsen, og dermed i prinsippet unngå alminnelig skatteplikt til Norge.

### 3.3.3.3 Sammenfatning

Som vist oppstår det forskjellige problemer dersom en velger å se de to momentene om stedet hvor styremedlemmene befinner seg og stedet for de materielle avgjørelsene hver for seg. Slike isolerte vurderinger må sies å være lite hensiktsmessige.

Videre må både vurderingen av hva som skal regnes som den faktiske ledelse, og vurderingen av stedet for den faktiske ledelse, bero på en konkret helhetsvurdering.

Generelt er det nødvendig å se på hvor styremedlemmene oppholder seg for å knytte de materielle avgjørelsene til et konkret sted, mens en må se på de materielle avgjørelsene for å slå fast at styremedlemmene har en reell funksjon i forhold til den faktiske ledelsen av selskapet.

I mange situasjoner vil det være naturlig at styremedlemmene oppholder seg i ulike land under styremøtene. Den teknologiske utviklingen har gjort det enkelt å føre slike fjernmøter.

Dette er noe av grunnen til at Leegaard har konkludert med at det å bygge på ledelse på styrenivå som kriterium for skatteplikt gjør systemet sårbart.<sup>69</sup> Han uthever at *”(r)egelen er lite tilpasset dagens virkelighet, hvor beslutninger om et selskaps virksomhet like gjerne tas i morselskapenes styrerom i London og Amsterdam som i Oslo.”*

---

<sup>69</sup> Leegaard s. 928 punkt 10

Et eksempel på dette er nettbasert virksomhet, som materielt sett ofte kun knyttes til et land via en server. Slik virksomhet har stor mulighet for å flytte selskapets faktiske ledelse, og dermed også skattested, til der en velger å avholde styremøtene.

Etter dette må det foretas en konkret vurdering av om tilfeller hvor styremedlemmer blir plassert i forskjellige land skal danne grunnlaget for stedet hvor et selskap har sin faktiske ledelse.

### 3.4 Rom for å foreta en konkret helhetsvurdering av hvor et selskap er hjemmehørende?

Et prinsipielt viktig spørsmål er om selskapers skattemessige hjemsted kan avgjøres på grunnlag av en konkret helhetsvurdering. En slik helhetsvurdering vil innebære at selskapets faktiske ledelse på styrenivå bare er ett av flere momenter.

#### 3.4.1 Lovens ordlyd

Som nevnt gir ikke lovens ordlyd noe veiledning om hvilke kriterier som skal legges til grunn ved tolkningen av vilkåret hjemmehørende.<sup>70</sup> Med det sier loven heller ikke om vurderingen av vilkåret hjemmehørende skal bero på konkrete momenter eller om den kan foretas ut fra en konkret helhetsvurdering.

Heller ikke skattelovens forarbeider gir noe veiledning om at det kan foretas en konkret vurdering av vilkåret hjemmehørende. Ot.prp. nr. 16 (1991-92) nevner at det skal ses hen til hvor selskapet ledes fra, men sier ikke noe om det er rom for en videre vurdering.

#### 3.4.2 Retts- og ligningspraksis

Både rettspraksis og ligningspraksis synes å ha drøftet vilkåret hjemmehørende ut fra faste vurderingstemaer, som gradvis har utviklet seg gjennom praksis.

---

<sup>70</sup> Se punkt 3.2.3

I den nevnte høyesterettsdom publisert i Rt. 2002 s. 1144 baserte førstvoterende dommer Bruzelius seg på lagmannsrettens uttalelser om vilkåret. Borgarting lagmannsrett la til grunn at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge.<sup>71</sup>

Lagmannsretten viste blant annet til en artikkel av Storm-Nielsen, hvor han på grunnlag av en rekke avgjørelser i retts- og ligningspraksis kommer frem til at vilkåret hjemmehørende skal vurderes ut i fra om det aktuelle selskapet ledes fra riket.<sup>72</sup>

Verken Høyesterett eller lagmannsretten ga uttrykk for at vurderingen om selskap er hjemmehørende i Norge kan foretas ut fra flere momenter enn om selskapet har sin faktiske ledelse i riket.

I straffedommen som ble avsagt i Asker og Bærum tingrett 30.05.2008, synes vurderingen om et selskap som var registrert på Samoa skulle regnes som hjemmehørende i Norge, hovedsakelig å bygge på hvor selskapet hadde sin faktiske ledelse. Likevel uttales det til slutt i vurderingen at ”...retten kan ikke se at det er andre land hvor selskapet ellers naturlig hører hjemme.” Denne uttalelsen kan trekke i retning av at det kan foretas en noe bredere vurdering, men at slike videre momenter kommer i skyggen av hvor selskapet har sin ledelse. Ettersom uttalelsen er avsagt i laveste instans medfører dette at den får begrenset betydning som rettskilde.

Dette tilsier at det ikke er anledning til å foreta en konkret vurdering av vilkåret hjemmehørende, men at en ved vurderingen av vilkåret hjemmehørende først og fremst må forholde seg til det konkrete vurderingstemaet om stedet for selskapets faktiske ledelse.

---

<sup>71</sup> LB-1999-285

<sup>72</sup> LB-1999-285

### 3.4.3 Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1998 s. 848

Finansdepartementet uttalte i et brev til et advokatfirma, publisert i Utv. 1998 s. 848, at tolkningen av begrepet hjemmehørende må ”...bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge.”

Uttalelsen gir uttrykk for at stedet for selskapets faktiske ledelse på styrenivå kun er et av flere momenter som skal tas med i vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende.

Den aktuelle uttalelsen gjelder for selskaper stiftet i Norge, og vurderingen av det skattemessige hjemsted for selskaper stiftet i utlandet skal ifølge Finansdepartementet foretas etter en annen vurdering.<sup>73</sup> Dette skillet mellom norsk- og utenlandskregistrerte selskaper behandles nedenfor under punkt 4. Her redegjøres det for departementets generelle vurderinger.

Departementet har også i et senere brev uttalt at det skal foretas en konkret vurdering for å avgjøre om selskap er hjemmehørende i Norge.<sup>74</sup>

Selv om uttalelsen fra Finansdepartementet var avgitt i tilknytning til et konkret saksforhold, synes det som om uttalelsen er blitt gitt en mer generell betydning.

De nevnte synspunktene er tatt opp i Lignings-ABC fra og med inntektsåret 1998, hvor det heter at hvor ”...styreledelse og drift i stor grad er flyttet til utlandet, må det avgjøres konkret om selskapet anses hjemmehørende i Norge.”<sup>75</sup> Denne praksisen kommer også til uttrykk i de nyeste utgavene av Lignings-ABC.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Utv. 1998 s. 848

<sup>74</sup> Utv. 2006 s. 485

<sup>75</sup> Lignings-ABC 1998 s. 1032

<sup>76</sup> Lignings-ABC 2009 s. 1191

#### 3.4.4 Kritikk av Finansdepartementets uttalelse

Geir Peter Hole stiller seg sterkt kritisk til Finansdepartementets uttalelse. Hole uttrykker at det ikke er ”...*rettslig grunnlag*...” for å foreta en slik helhetsvurdering av om et selskap er hjemmehørende i Norge.<sup>77</sup>

Hole viser til at departementets grunnlag for å angi en helhetsvurdering som rettslig tema, uttalelsen i Utv. 1998 s. 848, ikke inneholder noe som taler for at det skal foretas en konkret vurdering.

Etter Holes tolkning av Utv. 1998 s. 848, inneholder denne ”...*en tilnærmet homogen angivelse av rettslig tema gjennom rettspraksis tilbake til høyesterettsavgjørelse i den såkalte Panama-dommen.*” Han gir videre uttrykk for at det har blitt ”...*lagt til grunn et enkelt avgrenset kriterium, nemlig om selskapet kan anses å ha sin faktiske ledelse (normalt på styrenivå) i Norge.*”

Hole konkluderer med at ”(v)*ilkåret om selskapets reelle ledelse står på egne ben, og vurderingen kan ikke suppleres med andre momenter som skulle indikere annen type tilknytning til Norge.*”<sup>78</sup>

Selv om Hole er prinsipielt imot at loven åpner for en konkret helhetsvurdering, åpner han for at enkelte momenter kan anvendes for å klargjøre stedet for selskapets ledelse. Han nevner registreringssted og forhold til norsk selskapslovgivning som eksempel på slike momenter. Likevel kan de ikke ”...*anses som selvstendige, sideordnede momenter ved vurderingen.*”<sup>79</sup>

Thor Leegaard har også uttalt seg om spørsmålet. Leegaard har sammenlignet Finansdepartementet og Holes uttalelser, og kommet frem til en mellomløsning.

Han legger til grunn at det skal ”...*foretas en noe bredere vurdering, men hvor det er de strategisk sett viktigste ledelsesfunksjonene som er avgjørende.*”<sup>80</sup> Han gir uttrykk

---

<sup>77</sup> Hole s. 24

<sup>78</sup> Hole s. 24

<sup>79</sup> *Ibid.*

<sup>80</sup> Leegaard s. 928 punkt 2.8



for at en slik mellomløsning er ”...*lettest forenlig både med rettspraksis og med ligningspraksis.*”<sup>81</sup>

Som grunnlag for sin tolkning viser han til Alnor Aluminium-dommen.<sup>82</sup> I denne dommen ble et selskap, som var registrert på Karmøy, regnet som hjemmehørende i Oslo på grunnlag av en konkret vurdering. Riktig nok gjaldt dommen et spørsmål om fordeling av kommunal beskatning, men Leegaard fremhever at prinsippet må være det samme for statlig fordeling av skattegrunnlaget. Leegaard uttaler om dommen at ”(d)ersom ledelse på styrenivå hadde vært avgjørende ville det ikke vært nødvendig med noen bredere vurdering av forholdene.”

Også øvrige teoretikere, som Zimmer og Aarbakke, synes å ha lagt til grunn at det er stedet for ledelsen på styrenivå som er det avgjørende kriteriet for hvor et selskap er hjemmehørende.

Holes uttalelse synes å være i tråd med det som ble sagt i punkt 3.4.1 om lovens forarbeider og punkt 3.4.2 om rettspraksis.

Dette taler for at Holes kritikk mot Finansdepartementet er berettiget. Finansdepartementet synes ikke å ha noe konkret grunnlag for å hevde at spørsmålet om selskapet er hjemmehørende skal avgjøres ut i fra ”...*alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge.*”

Likevel kan en få inntrykk av at Hole har et unyansert syn på uttalelsen fra Finansdepartementet. Selv om Hole gir uttrykk for at stedet for selskapets faktiske ledelse er det eneste kriteriet for å avgjøre hvor selskapet er hjemmehørende, vil de konkrete momentene som Finansdepartementet legger opp til i praksis knytte seg til selskapets faktiske ledelse. Selv om Finansdepartementet uttrykkelig sier at det skal foretas en helhetsvurdering, er det trolig lite som i praksis vil skille en slik vurdering fra det som Hole anser som riktig.

---

<sup>81</sup> *Ibid.*

<sup>82</sup> Rt. 1973 s. 143

Ut i fra dette kan det synes som om mellomløsningen til Leegaard, hvor det kan tas en noe bredere vurdering, men hvor de viktigste ledelsesfunksjonene fortsatt er avgjørende, er det beste utgangspunktet for å vurdere om et selskap er hjemmehørende i Norge. Denne løsningen synes også å harmonere med den nevnte uttalelsen fra Asker og Bærum tingrett.<sup>83</sup>

#### 3.4.5 En bredere vurdering etter mønsteravtalen?

Som etter intern norsk rett, legger også mønsteravtalen avgjørende vekt på hvor selskapets faktiske ledelse utøves, jf. art. 4(3) ”effective management”. Professor Ole Gjems-Onstad har uttalt at ”(s)katteavtalenes kriterium for hvor et selskap anses hjemmehørende anses å ligge nær det som følger av internretten.”<sup>84</sup>

Likevel kan det generelt se ut som om mønsteravtalen åpner for å anvende et større spekter av momenter enn det som gjelder etter internretten. Et slikt synspunkt har kommet til uttrykk i teorien, ved at ”(n)år det gjelder de nærmere momenter i vurderingen åpner kommentarene antagelig for en bredere vurdering enn det som er vanlig etter intern rett i Norge.”<sup>85</sup>

Bakgrunnen for dette er at kommentarene til mønsteravtalen presiserer at stedet for den effektive ledelsen er hvor ”...key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business **as a whole** are in substance made.” (Min utheving.) Videre uttales det at ”(a)ll relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management.”<sup>86</sup>

Dette tilsier at vilkåret effektiv ledelse i mønsteravtalen skal vurderes på grunnlag av en konkret vurdering.

---

<sup>83</sup> Se punkt 3.4.2

<sup>84</sup> Norsk bedriftsskatterett (2008) s. 988

<sup>85</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 122

<sup>86</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital Art. 4 punkt 24.

Norsk internrett synes som nevnt ikke å gi anledning til å foreta en konkret vurdering av om selskaper er hjemmehørende i riket. Likevel er det anledning til å foreta en bredere vurdering for å slå fast stedet for selskapets faktiske ledelse.<sup>87</sup>

Som nevnt i punkt 3.3.2.2 har intern rett satt stedet for selskapets ledelse på styrenivå som det avgjørende kriterium for vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende. Kommentarene til mønsteravtalen gir ikke uttrykk for at vurderingen er bundet opp til noen faste kriterier, og en står derfor friere til å avgjøre hvilke momenter en vil trekke inn ved en vurdering etter mønsteravtalen.

Noe av årsaken til at mønsteravtalen åpner for en slik videre vurdering er at avtalen skal virke mellom mange rettsområder som ofte er vesentlig forskjellige fra hverandre. På grunn av dette må vilkårene nødvendigvis være mer åpne for helhetsvurderinger enn det som er nødvendig etter intern rett. Mønsteravtalen skal danne grunnlaget for enighet mellom ulike stater, og det er derfor potensielt flere momenter som gjør seg gjeldende.

Generelt kan skatteavtaler ha betydning som tolkningsfaktor hvor internretten er uklar. Dette må særlig gjelde her da vilkåret for hvor et selskap skal anses hjemmehørende i stor grad er sammenfallende etter internrett og mønsteravtalen.<sup>88</sup> Da vilkåret i stor grad er sammenfallende, er det også naturlig at vilkåret skal anvendes tilnærmet likt på de to rettsområdene.

Vurderingen etter mønsteravtalen er likevel kun et moment i spørsmålet om det skal foretas en konkret vurdering av hvor et selskap er hjemmehørende. Rettskildemessig får dette momentet lavere vekt enn retts- og ligningspraksis på området.

### 3.4.6 Sammenfatning

Selv om Finansdepartementets uttalelse samt vurderingen etter mønsteravtalen trekker i retning av at det kan foretas en konkret vurdering av vilkåret

---

<sup>87</sup> Se punkt 3.3.3.3

<sup>88</sup> Se punkt 3.3.1

hjemmehørende, synes rettspraksis å vurdere vilkåret etter hvor selskapet har sin faktiske ledelse.

Likevel vil trolig denne praksisen kunne mykes opp ved at det, som Leegaard argumenterer for, foretas en bredere vurdering, men med avgjørende vekt på stedet for selskapets faktiske ledelse. At tingretten gav uttrykk for en slik vurdering i 2008 taler for at rettspraksis går i denne retningen.<sup>89</sup>

### 3.5 Vilåret hjemmehørende i lys av selskapsretten

Finansdepartementet uttalte i Utv. 1998 s. 848 at det ved vurderingen av om et norskregistrert selskap skulle anses hjemmehørende i Norge burde legges særlig vekt på om selskapet etter en eventuell styreutflytting skulle anses underlagt norsk aksjelovgivning.

I skatteretten er retten til å beskatte et selskap knyttet til om selskapet er hjemmehørende i riket, mens i selskapsretten har spørsmålet om hvor selskapet er hjemmehørende betydning i forhold til hvilket lands rett som skal regulere selskapsforholdet.

Departementet uttaler at en i prinsippet kan se det selskapsrettslige temaet atskilt fra det skatterettslige. Likevel uttales det videre at *”(i) praksis vil kriteriene for de to temaer bli temmelig sammenfallende.”*<sup>90</sup>, og *”Finansdepartementet antar således at den praktiske konklusjon i saker på dette området vil være at enten er selskapet fortsatt norsk i relasjon til både aksjelovgivningen og skattelovgivningen, eller så er det utenlandsk i begge relasjoner.”*

I det følgende skal det drøftes om det vil være riktig å legge vekt på den selskapsrettslige tilknytning i vurderingen av hvor selskap skatterettslig er hjemmehørende.

---

<sup>89</sup> Avgjørelsen i Asker og Bærum tingrett 30.05.2008

<sup>90</sup> Utv. 1998 s. 848 punkt 4

Som nevnt retter departementets uttalelse seg mot selskaper som er registrert i Norge. Her er det viktig å påpeke at departementet ikke argumenterer for at det skal legges vekt på selskapsrettslig tilknytning når det gjelder vurderingen av vilkåret hjemmehørende for selskaper som ikke er registrert etter norsk selskapsrett.<sup>91</sup> Skillet mellom selskaper registrert i og utenfor Norge drøftes nedenfor under punkt 4.

Et resultat av at selskapsrettslig tilknytning ikke spiller noen rolle for vurderingen av utenlandsregistrerte selskaper, kan en se på måten en beskatter selskapsformen norsk filial av utenlandsk foretak, NUF. Selskapsrettslig er filialen underlagt utenlandsk selskapsrett. Den skatterettslige hovedregelen er likevel at filialen blir beskattet som hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2.<sup>92</sup> Dette er et tydelig eksempel på at vurderingen av hjemmehørende praktiseres forskjellig i skatte- og selskapsrettslig sammenheng.

Når det gjelder selskaper som er registrert i henhold til norsk selskapsrett kan departementets standpunkt synes naturlig i henhold til asl. § 2-2(1) nr. 2. Etter denne bestemmelsen skal selskaper som er hjemmehørende i Norge ha sitt forretningskontor i riket. Forretningskontoret som skal registreres i vedtektene må være reelt.<sup>93</sup>

Hvor et norskregistrert selskap har sin faktiske ledelse i utlandet, vil også det reelle forretningskontoret som regel befinne seg i utlandet. Et slikt tilfelle vil stride mot asl. § 2-2(1) nr. 2, noe som taler for at en bør legge vekt på selskapslovgivningen ved vurderingen av hvor selskap er skatterettslig hjemmehørende.

Likevel er formålet bak asl. § 2-2 først og fremst ”...*behovet for å gjøre selskapet tilgjengelig, for aksjonærene, for andre private interesser og for offentlige myndigheter.*”, jf. Rt. 1991 s. 943.

---

<sup>91</sup> Departementet uttrykker at denne situasjonen ”...skal vurderes på basis av selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge.”, jf. utv. 1998 s. 848 punkt 3.

<sup>92</sup> I BFU 25/05 ble det lagt til grunn at NUF skal anses hjemmehørende i Norge etter sktl. §2-2.

<sup>93</sup> Dette følger av Tore Bråthens uttalelse i lovkommentaren til asl. § 2-2 note (71) på [www.reettsdata.no](http://www.reettsdata.no)

Dette formålet tilsier at det ikke er nødvendig å legge så stor vekt på om en eventuell skatterettslig praksis vil stride mot regler i selskapsretten. Et slikt synspunkt har kommet til uttrykk gjennom en uttalelse av Storm-Nielsen, hvor han sier at *”(s)elv om dette vil være et brudd med aksjeloven, kan denne omstendigheten ikke uten videre være avgjørende skattemessig.”*<sup>94</sup>

Geir Peter Hole er også enig i at det i praksis normalt vil være *”...sammenfall mellom aksjerettslig og skatterettslig vurdering av aksjeselskapers hjemsted.”*<sup>95</sup> Likevel gir han klart uttrykk for at et *”(k)rav om slikt sammenfall savner etter min oppfatning skatterettslig forankring og er som følge av reglenes formål og virkefelt normalt heller ikke nødvendig de lege ferenda.”*

Hole viser her til *”...at skattemyndighetene i liten grad har følt seg bundet av hvorvidt formelle krav i norsk selskapslovgivning har vært oppfylt.”*<sup>96</sup> Videre viser han til at det er *”...grunnlag for å hevde at det i norsk skatt- og ligningspraksis eksisterer et materielt skatterettslig selskapsbegrep som ikke nødvendigvis oppfyller formelle selskapsrettslige regler.”*

Til slutt trekker han frem Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1999 s. 946, ABB-dommen, hvor forholdet mellom skatte- og selskapsrettslig identitet ble behandlet.

Førstvoterende Magnus Matningsdal uttaler at *”(e)tter min mening forutsetter ikke skatteloven § 32 at det har skjedd en selskapsrettslig oppløsning. Spørsmålet er - slik jeg ser det - om selskapet ble oppløst i skatterettslig forstand.”* Uttalelsen må tolkes som at det ikke er noe sammenfall mellom aksje- og skattelovgivningen.

Samlet sett foreligger det ikke noen prinsipiell sammenheng mellom skatte- og selskapsretten. Selv om uttalelsen fra departementet også sier dette, kunne nok dette kommet klarere frem. Videre synes det å være relativt bred enighet om at selskapsrettslige forhold kan tas med som moment i vurderingen av hvor selskap er skattemessig hjemmehørende.

---

<sup>94</sup> Storm-Nielsen s. 13

<sup>95</sup> Hole s. 22

<sup>96</sup> Hole s. 26

## 4 Foretas det en ulik vurdering om selskapet er registrert i henholdsvis Norge eller i utlandet?

### 4.1 Innledning

I praksis har vurderingen av vilkåret hjemmehørende etter sktl. § 2-2 stort sett dreid seg om selskaper som er registrert i Norge. Det har blitt sagt at noe av årsaken til dette er at norske ligningsmyndigheter ”...*har følt et jurisdiksjonsmessig problem med å beskatte selskaper registrert i utlandet.*”<sup>97</sup>

Likevel er spørsmålet om beskatning av utenlandsregistrerte selskaper en aktuell problemstilling. Spørsmålet har vært drøftet både i nyere juridisk teori, og har vært tema i en sentral høyesterettsavgjørelse fra 2002.

Verken lovens ordlyd eller forarbeider gir noen anvisning på om det skal foretas en ulik vurdering ut i fra hvor selskapet er registrert. Spørsmålet må derfor løses på grunnlag av øvrige rettskilder.

Det synes som om de fleste uttalelsene i både lignings- og rettspraksis, samt juridisk teori, legger til grunn at det er den samme vurdering som foretas enten selskapet er registrert i Norge eller i utlandet.

Likevel har uttalelsen fra Finansdepartementet i Utv.1998 s.848 satt fart på diskusjonen om det er grunnlag for en ulik vurdering.

### 4.2 Utv. 1998 s. 848

I brevet til et advokatfirma, publisert i Utv. 1998 s. 848, gir Finansdepartementet uttrykk for at det anser at vurderingen av vilkåret hjemmehørende for aksjeselskaper som er registrert i utlandet, skal foretas på grunnlag av ”...*selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge.*”

Departementet uttaler så at rettskildematerialet som danner grunnlag for vurderingen av selskaper som er registrert i utlandet, ikke gir ”...*foranledning til å vurdere den*

---

<sup>97</sup> Konvensjonelle og åpne skipsregistre s. 221

*omvendte situasjon, nemlig at selskapet er tilknyttet Norge i den forstand at selskapet er stiftet og registrert i henhold til norsk lovgivning, men hvor ledelse og drift foregår i utlandet.”<sup>98</sup>*

Videre i brevet uttrykkes det hva som oppfattes som det riktige vurderingstemaet for selskaper som er registrert i Norge. Etter departementets oppfatning skal norskregistrerte selskaper vurderes på grunnlag av ”...en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge.”<sup>99</sup>

Den nevnte uttalelsen må tolkes som et klart uttrykk for at departementet mener det skal foretas en ulik vurdering etter om selskapet er registrert i eller utenfor Norge.

Oppsummert uttrykker departementet at selskaper registrert i utlandet skal vurderes etter dets reelle tilknytningsforhold til Norge, mens selskaper registrert i Norge skal vurderes etter en mer sammensatt vurdering.

Flere teoretikere har rettet sterk kritikk mot departementets uttalelse, og er av enkelte karakterisert for å være uten rettslig grunnlag.<sup>100</sup>

#### 4.2.1 Rettslig grunnlag for å foreta en ulik vurdering?

Departementet gir som nevnt uttrykk for at det er mangel på rettslig grunnlag som medfører at det ikke er anledning til å foreta en lik vurdering av vilkåret hjemmehørende for selskaper som er registrert i og utenfor Norge. På den annen side er det uttalt i teorien at en slik ulik vurdering ikke er ”...lett forenlig med de rettskilder som er nevnt...”<sup>101</sup>

Dette er to forskjellige tolkninger av de aktuelle rettskildene som taler for motsatte løsninger. En slik sprikende tolkning av det aktuelle rettskildematerialet tyder på en uavklart rettstilstand. Denne situasjonen medfører en større grad av uforutsigbarhet i forhold til hvordan en domstol vil behandle vilkåret.

---

<sup>98</sup> Utv. 1998 s. 848 punkt 3

<sup>99</sup> Utv. 1998 s. 848 punkt 4

<sup>100</sup> Leegaard s. 928 punkt 2.2

<sup>101</sup> Leegaard s. 928 punkt 2.2



### 4.3 Finansdepartementets tolkning av hjemmehørende

I forarbeidsuttalelsen til ny skattelov viser Finansdepartementet til ”...*utenlandsk registrert selskap...*” når det slår fast hva som er ansett for å være den utbredte rettsoppfatningen for vurderingen av hvor selskap er hjemmehørende.<sup>102</sup> Denne tolkningen av vilkåret er avgrenset til kun å gjelde selskaper registrert i utlandet, noe som er forenlig med departementets uttalelser i Utv. 1998 s. 848.

Likevel har ikke Finansdepartementet alltid uttrykt en like klar oppfatning av at det skal foretas ulike vurderinger av vilkåret hjemmehørende. Det kan se ut som om departementets standpunkt i den nevnte forarbeidsuttalelsen skiller seg prinsipielt fra en tidligere forarbeidsuttalelse.

I en annen uttalelse i forbindelse med oppfølgingen av skattereformen av 1992, Ot.prp. nr. 16 (1991-92), gjøres det ikke forskjell på selskaper som er registrert i Norge og i utlandet. Det gjøres derimot klart at ”(a)*ksjeselskapers skatteplikt til Norge kan også opphøre dersom den faktiske ledelsen av selskapet flyttes utenfor norsk beskatningsområde.*” Dette tilsier at departementet anså vilkåret faktisk ledelse som avgjørende også om selskapet var registrert i Norge.

Om forarbeidsuttalelsen i Utv. 1998 s. 848, uttaler Leegaard at ”(d)*en nye skatteloven er ment som en konsolidering og kodifisering. Det var ikke meningen å endre rettstilstanden ved selve vedtagelsen av loven.*”<sup>103</sup> Med dette synes det ikke å foreligge noe rettslig grunnlag for at Finansdepartementet skulle endre sitt syn på hvordan en skulle tolke vilkåret hjemmehørende. Dette kan nok til en viss grad svekke uttalelsens betydning.

At departementet endrer sitt syn på vurderingen av hjemmehørende kan gi et inntrykk av at departementet er lite konsekvent i sine uttalelser.

---

<sup>102</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-98) kap. 2

<sup>103</sup> Leegaard s. 928 punkt 2.2

I praksis har uttalelsen i Utv. 1998 s. 848 likevel fått stor betydning. Det har blitt hevdet at innholdet i Lignings-ABC er sterkt påvirket av Finansdepartementets uttalelse, hvor departementets synspunkter som tidligere nevnt ble inntatt i Lignings-ABC fra og med inntektsåret 1998.<sup>104</sup>

Lignings-ABC legger nå til grunn en ulik vurdering på bakgrunn av hvor selskapet er stiftet. I Lignings-ABC heter det at ”...*et selskap stiftet i Norge, etter utflytting av styret, fortsatt er underlagt norsk aksjelovgivning, er et moment som trekker i retning av at selskapet må anses hjemmehørende i Norge.*”<sup>105</sup> Ettersom Lignings-ABC fungerer som en instruks til ligningsmyndighetene, er det sannsynlig at departementets uttalelser har fått virkning på ligningspraksis.

#### 4.4 Kritikk av Finansdepartementets uttalelser

Som nevnt har flere teoretikere rettet krass kritikk mot departementets uttalelse om at det skal foretas en ulik vurdering ut i fra hvor selskapet er registrert.

Geir Peter Hole må nok regnes som en av de krasseste kritikerne mot at det skal foretas en ulik vurdering.

Hole gir klart uttrykk for at vurderingstemaet om selskapet har sin faktiske ledelse i Norge har ”...*vært lagt til grunn enten spørsmålet har vært om et utenlandsk registrert selskap kan anses hjemmehørende i Norge, eller om et selskap registrert i Norge kan anses hjemmehørende i utlandet.*”

Utgangspunktet for Holes kritikk er at brevet fra Finansdepartementet i stor grad baserer seg på en uttalelse fra Justisdepartementet om selskapsrettslig emigrasjon.<sup>106</sup> Hole uttrykker at ”...*Finansdepartementets vurdering i for sterk grad er influert av Justisdepartementets synspunkter på selskapsrettslige løsninger, også på synspunkter som Justisdepartementet ytrer stor usikkerhet om.*”<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> Se punkt 3.4.3

<sup>105</sup> Lignings-ABC s. 1192 punkt 3.1.1

<sup>106</sup> Justisdepartementets uttalelse av 6. januar 1998 punkt 2 (upublisert)

<sup>107</sup> Hole s. 18

At Finansdepartementet har lagt stor vekt på uttalelsen fra Justisdepartementet kan være med på å forklare hvorfor Finansdepartementet tilsynelatende endret sin oppfatning av vurderingen av vilkåret hjemmehørende gjennom de to nevnte forarbeidsuttalelsene.<sup>108</sup>

Oppfatningen om at vurderingen av vilkåret hjemmehørende skal være den samme uansett hvor selskapet er registrert, synes Hole å dele med Thor Leegaard. Leegaard har kommet med en lignende uttalelse, men hans uttalelse er likevel ikke fullt så bastant som Holes.

Leegaard uttrykker *”(a)t hjemstedsbegrepet skal være forskjellig for utenlandsk og norsk stiftede selskap er det imidlertid vanskelig å finne noe grunnlag for å hevde. Uansett må det legges til grunn at rettstilstanden ikke er avklart.”*<sup>109</sup>

Avslutningsvis viser Leegaard til at *”...en nærmest enstemmig juridisk teori hevder at det avgjørende er hvor selskapets virkelige ledelse på styrenivå befinner seg.”*<sup>110</sup>

Dette står i motsetning til departementets mer sammensatte vurdering for selskaper stiftet i Norge. Leegaard konkluderer deretter med at *”(d)e beste grunner taler vel for den oppfatningen som er lagt til grunn i den juridiske teori.”*<sup>111</sup>

Truls Storm-Nielsen synes å være åpen for at selskapets registreringssted kan tas med som et subsidiært kriterium.<sup>112</sup> Han uttaler at *”...registreringslandet veier tungt når det skal fastlegges alminnelig domisil for et aksjeselskap og at dette ikke vil være uten betydning for den skattemessige domisil.”* Videre sier han at *”(f)or at stedet for selskapets ledelse skal kunne <slå igjennom> overfor registreringslandet, må det trolig stilles relativt bastante krav til etableringen av ledelse i det annet land.”*<sup>113</sup>

---

<sup>108</sup> Se punkt 4.3

<sup>109</sup> Leegaard s. 928 punkt 2.8

<sup>110</sup> *Ibid.*

<sup>111</sup> Leegaard s. 928 punkt 10

<sup>112</sup> Storm-Nielsen s. 16

<sup>113</sup> *Ibid.*

Selv om Storm-Nielsen åpner for at registreringsstedet kan tillegges betydning, synes dette å gjelde for både selskaper stiftet i og utenfor Norge. Uttalelsen kan derfor ikke tas til inntekt for at det skal foretas en ulik vurdering.

I motsetning til Storm-Nielsen mener Trond Sanfelt at ”(d)et foreliggende rettskildematerialet [ikke gir] grunnlag for å hevde at slike subsidiære kriterier finnes.” Sanfelt mener altså at en kun skal se på om den faktiske ledelsen utøves i Norge.<sup>114</sup>

Frederik Zimmer tar ikke standpunkt i denne debatten, men nøyer seg med å fastslå at Finansdepartementets synspunkt er kritisert.<sup>115</sup>

#### 4.5 Konsekvenser av Finansdepartementets rettsoppfatning

Samlet sett kan det synes som om Finansdepartementet legger til grunn en strengere vurdering av om norskregistrerte selskaper skal anses hjemmehørende i utlandet, enn om utenlandsregistrerte selskaper skal anses hjemmehørende i Norge.

Zimmer viser til at uttalelsen i Utv. 1998 s. 848 medfører ”...at en flytting av et selskap ut av landet normalt innebærer at selskapet aksjerettslig må likvideres og at selskapet og aksjonærene derfor skal skattlegges som om det var blitt likvidert.” Ved utflytting av selskap skal det svares skatt på samme måten som ved realisering av aksjene i selskapet, jf. sktl. § 10-37.

Også Leegaard er inne på dette, hvor han uttrykker at ”(m)an får unektelig inntrykk av at denne nyorienteringen har til formål å forebygge at selskapet skal anses utflyttet skatterettslig, men fortsatt være underlagt norsk selskapslovgivning, slik at plikt til selskapsrettslig likvidasjon ikke inntreffer. For om man legger avgjørende vekt på hvor styremøtene finner sted skatterettslig, kan man godt tenke seg at selskapet er utflyttet skatterettslig, men ikke selskapsrettslig.”<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> Sanfelt i *Skipsfart og samarbeid* s. 934

<sup>115</sup> *Internasjonal inntektsskatterett* (2009) s. 127

<sup>116</sup> Leegaard s. 928 punkt 2.5

Leegaards uttalelse kan tolkes som kritikk mot at skattemyndighetene forsøker å beskytte skattefundamentet ved å likviditetsbeskatte selskaper som i utgangspunktet ikke er flyttet ut av Norge. Reglene om likvidasjonsbeskatning faller utenfor temaet i denne oppgaven.

Hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet kan tilsi at det er riktig å foreta en strengere vurdering for selskaper som er registrert i Norge.

På den annen side er det lite rimelig overfor andre stater at norske ligningsmyndigheter både forsøker å beskytte om skattefundamentet til selskaper registrert her, samtidig som det settes en lavere terskel for å beskatte utenlandsregistrerte selskaper.

#### 4.5.1 Vil en ulik vurdering stride mot etableringsfriheten?

Etter EØS-avtalen art. 31, jf. art. 34, skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for selskaper fra EU- eller EFTA-stater. Selv om det bare er selskaper i EØS-rettslig forstand, jf. art. 34(2), som kan påberope seg etableringsfriheten, omfatter dette de fleste selskapstypene i sktl. § 2-2(1).

Regelen medfører at selskaper som er registrert i et land innenfor EØS-samarbeidet, skal kunne etablere seg på samme premisser som selskaper som er registrert i Norge, og omvendt at norske selskaper skal kunne etablere seg innenfor EØS på samme vilkår som øvrige selskaper innenfor samarbeidet.

Selv om EØS-avtalen i utgangspunktet ikke omfatter skattepolitikk, må statene holde seg innenfor de rammene som EØS-avtalen setter.<sup>117</sup> Retten til fri etablering innenfor EØS blir regnet som en av de fire friheter. EØS-rettens regler om de fire friheter er sentrale i EØS-avtalen, og gjelder helt generelt på alle rettsområder.<sup>118</sup> Dette medfører at den norske skatteretten ikke kan stride mot EØS-rettens regler om de fire friheter.

---

<sup>117</sup> E-1/04, Fokus Bank

<sup>118</sup> *Internasjonal inntektsskatterett* (2009) s. 272

Spørsmålet er om en ulik vurdering av vilkåret hjemmehørende, ut i fra i hvilket land selskapet er registrert, skal regnes som et hinder for den frie etableringsadgangen.

EF-domstolen har uttrykt at de fire friheter innebærer et restriksjonsforbud.<sup>119</sup> Et restriksjonsforbud går generelt sett lenger enn et rent diskrimineringsforbud, og rammer alle forhold som innebærer en særlig byrde på grenseoverskridende etableringer.<sup>120</sup>

Etableringsretten omfatter både det å starte opp næringsvirksomheten og den etterfølgende utøvelse av virksomheten.<sup>121</sup>

I dette tilfellet er spørsmålet om selskaper som er registrert i Norge blir behandlet strengere enn tilsvarende selskaper som er registrert i utlandet. Som nevnt medfører en ulik behandling av vilkåret hjemmehørende at det skal mer til for at selskaper som er registrert i Norge skal anses flyttet til utlandet, enn at et selskap som er registrert i utlandet skal anses flyttet til Norge.

Spørsmålet er om dette er en særlig byrde for etablering på tvers av landegrensene.

Finansdepartementets uttalelse medfører at det tilsynelatende stilles strengere krav for at norskstiftede selskaper ikke skal anses hjemmehørende i riket, enn at selskaper som er registrert i utlandet skal anses hjemmehørende i riket.<sup>122</sup> Dette medfører at det skal mer til for at et norskregistrert selskap skal slippe å bli regnet som hjemmehørende i Norge, enn det som er tilfellet for utenlandskregistrerte selskaper. Norskregistrerte selskaper får derfor i utgangspunktet større problemer med å komme seg unna norsk beskatning.

En slik ulik vurdering av vilkåret hjemmehørende kan tolkes som at selskaper registrert i Norge, i større grad enn øvrige selskaper, blir hindret i å etablere seg i utlandet.

---

<sup>119</sup> Dette følger blant annet av sak C-55/94, Gebhard og C-140/03, Kommisjonen mot Hellas.

<sup>120</sup> *Internasjonal inntektsskatterett* (2009) s. 97

<sup>121</sup> Henrik Bull i lovkommentaren til EØS-avtalen art. 31, note 73 på [www.rechtsdata.no](http://www.rechtsdata.no)

<sup>122</sup> Se punkt 4.5

Selv om selskapet har fri adgang til å etablere seg i et annet land innenfor EØS, kan en ikke se bort fra at selskapet i en slik situasjon blir nødt til å gjennomføre en mer omfattende utflytting, for å slippe å bli beskattet som hjemmehørende i Norge.

Å vurdere norskregistrerte selskaper strengere enn øvrige selskaper må etter min mening anses som et brudd på restriksjonsforbudet for EØS-avtalens bestemmelse om etableringsfrihet. Dette betyr at norske domstoler ikke kan behandle selskaper som er registrert i Norge strengere enn selskaper som er registrert i utlandet. EØS-avtalen er da til hinder for at det kan foretas en ulik vurdering av vilkåret hjemmehørende.

Selv om en intern regel innebærer restriksjoner, kan den bli regnet som akseptert etter EØS-avtalen hvis den kan rettferdiggjøres ut fra viktige allmenne hensyn.<sup>123</sup> I dette tilfellet dreier det seg om et unntak fra det generelle prinsippet om avskaffelse av alle hindringer mellom medlemsstatene, og unntaksregelen skal da tolkes snevert.<sup>124</sup> Dette medfører at det er en høy terskel for at en ulik vurdering av vilkåret hjemmehørende kan bli tillatt ut fra viktige allmenne hensyn.

Det som taler for at det kan foretas en ulik vurdering er hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet.

EFTA-domstolen fastslo i Fokus Bank-saken<sup>125</sup> at hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet ikke var et relevant tvingende allment hensyn, og en kan derfor ikke akseptere en restriksjon på grunnlag av dette hensynet.

EØS-avtalens regler om etableringsfrihet er etter min mening til hinder for at det kan foretas en ulik vurdering av vilkåret hjemmehørende.

---

<sup>123</sup> C-446/03, Marks & Spencer

<sup>124</sup> EØS-rett (2004) s. 274

<sup>125</sup> E-1/04, Fokus Bank

#### 4.6 Sammenfatning

Samlet sett er det mest naturlig å komme til at vurderingen av om et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge kun skal baseres på hvor selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted.

Selv om registreringsstedet kan være et moment som peker i retning av hvor denne faktiske ledelsen finner sted, synes det ikke å være tilstrekkelig rettslig grunnlag for å foreta en prinsipielt ulik vurdering ut i fra om selskapet er registrert i eller utenfor Norge.

#### 4.7 Behov for en klar lovgivning?

Leegaard gir uttrykk for at uansett om domstolene vil behandle alle selskaper likt, eller om den vil foreta en mer sammensatt vurdering for selskaper som er stiftet i Norge, så vil det være behov for en klarere lovgivning. Grunnen til dette er at han mener det er behov for ny lovgivning for å avklare ”...den uklarheten som departementet har medvirket til...”<sup>126</sup>

Videre uttrykker han at ”...en klar regel om at selskap som er stiftet i Norge også er skattemessig hjemmehørende her, vil være i tråd med internasjonal utvikling.”<sup>127</sup>

Et eksempel på en slik lovregel finner en i dansk lovgivning. Etter dansk rett blir selskaper som omfattes av selskapslovgivningen skattepliktige i kraft av å være registrert.<sup>128</sup>

Ulempen med en eventuell lovregel som legger avgjørende vekt på stedet hvor selskapet er registrert, er at dette vil øke faren for skattemessig tilpasning.<sup>129</sup>

Fordelen er at det vil bli mindre komplisert å slå fast om et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge eller ikke.

---

<sup>126</sup> Leegaard s. 928 punkt 10

<sup>127</sup> *Ibid.*

<sup>128</sup> Dette blir uttrykkelig nevnt i kommentarene til selskabsskatteloven § 1 på [www.retsinformation.dk](http://www.retsinformation.dk)

<sup>129</sup> Se punkt 3.3.3.2.3



Jeg er enig med Leegaard i at departementet har medvirket til uklarhet rundt vurderingen av vilkåret hjemmehørende, og at det er behov for en klargjøring på dette området. Likevel mener jeg ikke at dette behøver å skje gjennom ny lovgivning. Det bør være tilstrekkelig at Finansdepartementet reviderer sin praksis på området, og knytter denne tettere til hvordan vilkåret hjemmehørende har blitt tolket i rettspraksis og juridisk teori.

## **5 Oppsummering og avsluttende bemerkninger**

Det fremstår som uklart hvordan en skal tolke og anvende vilkåret hjemmehørende i sktl. § 2-2.

Verken loven eller dens forarbeider sier noe om hvordan en skal tolke vilkåret, og øvrige rettskilder synes å åpne for ulike løsninger. Med tanke på hensynet til det enkelte skattesubjekts forutberegnelighet kan denne situasjonen synes å være uheldig. Ved en slik uavklart rettssituasjon vil det også være en fare for vilkårlig praktisering av regelverket.

I denne avhandlingen har noe av målet vært å komme frem til den tolkningen av vilkåret hjemmehørende som synes å være mest fremtredende.

En slik tolkning synes å være at det skal legges avgjørende vekt på stedet hvor selskapet har sin faktiske ledelse på styrenivå. Selv om en slik regel kan gjøre systemet sårbart ved at det oppstår fare for skattemessig tilpasning, er dette en risiko som en må akseptere i en globalisert økonomi. Så lenge en er klar over denne faren vil risikoen kunne begrenset ved at det foretas en helhetlig vurdering av stedet for selskapets faktiske ledelse.

Videre synes det å være akseptert at det skal foretas en noe bredere vurdering av hvor selskapet skal anses hjemmehørende, forutsetningen er at det legges hovedvekt på hvor selskapets faktiske ledelse befinner seg.

Gjennom den nevnte uttalelsen i Utv. 1998 s.484, har Finansdepartementet gjort rettstilstanden på området mindre klar. Etter min mening bør en i stor grad se bort fra denne uttalelsen, da den ikke harmonerer med øvrige rettskilder på området.

Finansdepartementets forsøk på å legge hindringer i veien for at selskaper registrert i Norge skulle bli regnet som hjemmehørende i utlandet, ved at det etter min mening foretok en ulik vurdering, kan ikke opprettholdes. En ulik vurdering av vilkåret hjemmehørende ut i fra hvor selskapet er registrert har ikke tilstrekkelig rettslig grunnlag i intern rett, og vil heller ikke være i tråd med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Selv om rettstilstanden fortsatt er uklar, er vi her på et dynamisk rettsområde hvor rettstilstanden vil utvikle seg i tråd med den globale utviklingen. Dette taler for at en ikke bør operere med en rettsregel som er firkantet og uten rom for en bredere tolkning.

Så gjenstår det å se hvilken rettstilstand domstolene faller ned på.

## 6 Litteraturliste

### 6.1 Litteratur

Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utgave (Oslo 1990)

Wilskow, Petter Chr., *Bedriftsbeskatning i praksis*, (Oslo 1997)

Askheim, Lars Olav, *Skipsfart og samarbeid*, (Oslo 1991)

Bech, Alexandra og Christian Lund, *Konvensjonelle og åpne skipsregistre*, (Oslo 1989)

Bråthen, Tore, *Selskapsrett*, 3. utgave (Oslo 2008)

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 7. utgave (Oslo 2008)

Sejersted, Fredrik, *EØS-rett*, 2. utgave (Oslo 2004)

Skaar, Arvid Aage, m.fl., *Norsk skatteavtalerett*, (Oslo 2006)

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 5. utgave (Oslo 2005)

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utgave (Oslo 2009)

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave (Oslo 2009)

Zimmer, Frederik og Bugge, Arentz-Hansen og Rasmussen, *Bedrift, selskap og skatt*, 3. utgave (Oslo 2001)

Zimmer, Frederik og Bugge, Arentz-Hansen og Rasmussen, *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utgave (Oslo 2006)

## 6.2 Artikler

Hole, Geir Petter, "Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper", *Skatterett*, 2000 s. 18

Leegaard, Thor, "Skattemessig hjemsted for aksjeselskaper", *Utvalget*, 2001 s. 928

Storm-Nielsen, Truls, "Hvor bor et aksjeselskap?", *Skatterett* 1987 s. 4

## 6.3 Lover

Lov 18. august 1911 nr.18 om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911)

Lov 13. juni 1997 nr.44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Lov 26. mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

## 6.4 Forarbeider

Ot.prp. nr. 26 (1980-81) Om endringer i skatteloven av 1911.

Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Oppfølging av skattereformen av 1992.

Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Forarbeider til ny skattelov.

NOU 1986:9 Om beskatning av utlendinger som investerer i norsk skipsfartsvirksomhet.

NOU 2003:9 Skatteutvalget

Innst.O. nr. 47 (1991-92) Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av skattereformen av 1992.

## 6.5 Rettspraksis

### 6.5.1 Høyesterettspraksis (norsk rettstidende)

Rt. 1923 s. 146

Rt. 1926 s. 782

Rt. 1937 s. 443 Panama-dommen

Rt. 1973 s. 143

Rt. 1997 s. 1602 Bodø/Glimt-dommen

Rt. 1999 s. 946 ABB-dommen

Rt. 2002 s. 1144

### 6.5.2 Lavere rettsinstanser

Lagmannsrett:

Borgarting lagmannsrett: LB-1999-285

Tingrett:

Asker og Bærum tingrett: 30.05.2010

### 6.5.3 Utenlandsk rettspraksis

EF-domstolen:

C-55/94, Gebhard

C-140/03, Kommisjonen mot Hellas

C-446/03, Marks & Spencer

EFTA-domstolen:

E-1/04, Fokus Bank

## 6.6 Ligningspraksis

Publisert i utvalget:

Utv. 1995 s. 481 FIN

Utv. 1996 s. 1159

Utv. 1998 s. 848 FIN

Utv. 2006 s. 485

Saker fra overligningsnemnda (OLN) ved sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS):

Sak 1992-310SFS

Sak 1996-616/617/618SFS

Sak 1995-505OLN

Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet:

BFU 25/05

BFU 67/06

## 6.7 Internettsider

[www.rechtsdata.no](http://www.rechtsdata.no) – norsk lovkommentar

[www.retsinformation.dk](http://www.retsinformation.dk) – dansk lovkommentar

[www.bedin.no](http://www.bedin.no) - bedriftsinformasjon

## 6.8 Annet

Lignings-ABC 1998

Lignings-ABC 2009/10

Justisdepartementets uttalelse av 6. januar 1998 – saksnummer 1997/11163  
(upublisert)

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, (Paris 2008)